



**T Ü R M O B**

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

**2016**

**GELİR VERGİSİ**

**BEYANNAME DÜZENLEME**

**REHBERİ**





# 2016 GELİR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ

Mart, 2017

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu gereğince bu kitabın bütün hakları saklıdır.

Kitabın tamamı veya bir kısmı sahibinin yazılı izni olmadan basılamaz, kopyası çıkarılamaz, fotokopisi alınamaz veya kopya anlamı taşıyabilecek hiçbir işlem yapılamaz.

Kitabın yayın hakkı TÜRMOB'a aittir. Kaynak gösterilmeden bir bölümü veya tamamı kullanılamaz, alıntı yapılamaz.



<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>10</b>
<b>SUNUŞ</b> .....	<b>11</b>
<b>ÖNSÖZ</b> .....	<b>12</b>
<b>1. GİRİŞ</b> .....	<b>13</b>
<b>2. GELİR VERGİSİNDE TAM VE DAR MÜKELLEFİYET</b> .....	<b>14</b>
2.1. Tam Mükellefiyet .....	14
2.2. Dar Mükellefiyet.....	16
2.2.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşmalarında Mukimlik .....	17
2.2.2. Çalışma veya Oturma İzni Alarak Yurtdışında Yaşayan Türk Vatandaşlarının Durumu .....	19
<b>3. GELİRİN ELDE EDİLMESİ</b> .....	<b>21</b>
3.1. Ticari ve Zirai Kazançlarda Elde Etme.....	22
3.2. Serbest Meslek Kazançlarında ve Gayrimenkul Sermaye İratlarında Elde Etme .....	22
3.3. Ücretlerde ve Menkul Sermaye İratlarında Elde Etme .....	23
3.4. Diğer Kazanç ve İratlarda Elde Etme.....	24
3.5. Dar mükellefiyette Elde Etme .....	24
<b>4. GELİR UNSURLARI İTİBARIYLA BEYAN</b> .....	<b>26</b>
4.1. Ticari Kazanç.....	27
4.1.1. Ticari Faaliyetin Kapsamı.....	27
4.1.2. Ticari Faaliyetin Özellikleri .....	30
4.1.3. Ticari Kazancın Vergilendirilmesi .....	30
4.1.3.1. Basit Usul.....	31
4.1.3.1.1. Basit Usule Tabi Olmanın Genel Şartları .....	32
4.1.3.1.2. Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları.....	33
4.1.3.1.3. Basit Usule Tabi Olamayanlar .....	33
4.1.3.1.4. Ortaklıklarda Basit Usule Tabi Olmanın Şartları .....	36
4.1.3.1.5. Basit Usulden Gerçek Usule Geçiş .....	36
4.1.3.1.5. Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş .....	37
4.1.3.1.6. İşini Terk Eden Mükelleflerin Durumu.....	38
4.1.3.2. İşletme Hesabı Esası .....	39
4.1.3.3. Bilanço Esası .....	40
4.1.4. İndirilecek Giderler .....	41
4.1.4.1. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler.....	42



4.1.4.1.1. Götürü Gider Uygulaması .....	42
4.1.4.2. Hizmetli ve İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin Müstemilatında İlaş (Yemek) ve İbate (Barınma) Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri, Emekli Aidatı ve Demirbaş Olarak Verilen Giyim Eşyası .....	45
4.1.4.2.1. Yemek Giderleri .....	45
4.1.4.2.2. Barınma Giderleri.....	47
4.1.4.2.3. Tedavi İlaç Giderleri .....	47
4.1.4.2.4. Emekli Aidatı ve Sigorta Primleri.....	47
4.1.4.3. İşle İlgili Olmak Şartıyla, Mukavelenameye veya İlama veya Kanun Emrine İstinaden Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatlar .....	48
4.1.4.4. İşle İlgili ve Yapılan İşin Önemi ve Genişliği İle Orantılı Seyahat ve İkamet Giderleri (Seyahat Maksudunun Gerektirdiği Süreyle Sınırlı Olmak Şartıyla).....	49
4.1.4.5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri .....	49
4.1.4.6. İşletme ile İlgili Olmak Şartıyla; Bina, Arazi, Gider, İstihlak, Damga, Belediye Vergileri, Harçlar ve Kaydiyeler Gibi Ayni Vergi, Resim ve Harçlar .....	50
4.1.4.7. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar .....	51
4.1.4.8. İşverenlerce Sendikalar Kanunu Hükümlerine Göre Sendikalara Ödenen Aidatlar .....	52
4.1.4.9. İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları .....	53
4.1.4.10. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin Maliyet Bedeli.....	53
4.1.4.11. Türkiye İş Kurumu Tarafından Düzenlenen İşbaşı Eğitim Programlarından Faydalananlara, Programı Yürüten İşverenlerce Fiilen Ödenen Tutarlar.....	54
4.1.4.12. Banka Kredi Borçları Nedeniyle Tahakkuk Etmiş, Ancak Henüz Ödenmemiş Faizlerin Gider Yazılması.....	55
4.1.5. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler .....	56
4.1.6. Özelliği Olan Ticari Kazançlarda Kazanç Tespiti.....	59
4.1.6.1. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri.....	59
4.1.6.2. Ulaştırma İşlerinde Matrah.....	60
4.1.7. Ticari Kazanç İstisnaları .....	61
4.1.7.1. PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası .....	61
4.1.7.2. Sergi ve Panayır İstisnası.....	61
4.1.7.3. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna .....	61
4.1.7.4. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası.....	62



4.1.7.5. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna .....	62
Gelir Vergisi Stopajı Teşviki.....	63
4.1.7.6. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna .....	64
4.1.7.7. Yatırım İndirimi .....	64
4.1.7.7.1. 31.12.2005 Tarihi İtibarıyla Mevcut Olup Devreden Yatırım İndirimi İstisnası Tutarları.....	66
4.1.7.7.2. 24.04.2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar .....	66
4.1.7.7.3. GVK'nın Mülga 19'uncu maddesi Kapsamında Yapılan Yatırımlar .....	66
4.1.7.7.4. 01.01.2006 – 08.04.2006 Tarihleri Arasında Yeni Başlamış Yatırımlar .....	67
4.1.7.7.5. Endeksleme .....	67
4.1.7.7.6. Yatırım İndirimi İstisnasında Uygulama .....	68
4.1.7.8. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası .....	69
4.1.7.8.1. İstinadan Faydalanacaklar ve Faydalanma Şartları .....	70
4.1.7.8.2. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnasında Özellikli Durumlar .....	71
4.1.7.8.3. İstisna Uygulaması.....	72
4.1.7.8.4. Yararlanılacak İstisna Tutarı .....	73
4.1.7.8.5. Diğer Hususlar .....	75
4.1.7.9. Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar.....	76
4.1.7.10. Avrupa Birliği Organlarıyla Akdedilen ve Usulüne Göre Yürürlüğe Konulan Anlaşmalar Çerçevesinde Proje Karşılığı Sağlanan Hibeler .....	77
4.1.8. Ticari Kazanç Muafiyetleri .....	77
4.1.8.1. Esnaf Muafılığı .....	77
4.2. Zirai Kazanç .....	82
4.2.1. Zirai Kazançta Vergileme .....	83
4.2.2. Zirai Kazancın Tespiti.....	85
4.2.2.1. Zirai İşletme Hesabına Göre Zirai Kazancın Tespiti.....	85
4.2.2.2. Bilanço Esasına Göre Zirai Kazancın Tespiti.....	88
4.2.3. Zirai Kazanç İstisnaları (Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası) .....	89
4.3. Ücret .....	89
4.3.1. Ücret Olarak Vergilendirilecek Diğer Ödemeler.....	90
4.3.2. Ücret İstisnaları .....	92
4.3.2.1. GVK'nın 23'üncü maddesinde Yer Alan Ücret İstisnaları .....	92
4.3.2.2. Gider Karşılıklarında İstisnalar.....	96





4.3.2.3. Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar .....	98
4.3.2.4. Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisnalar .....	100
4.3.2.5. Teçhizat ve Tayın Bedellerinde İstisnalar .....	100
4.3.2.6. Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar .....	101
4.3.2.7. Teşvik, İkramiye ve Mükafatlarda İstisnalar .....	101
4.3.3. Ücretin Safi Tutarının Tespiti .....	102
4.3.3.1. Emekli Aidatı ve Sosyal Sigorta Primleri .....	102
4.3.3.2. Sosyal Güvenlik Destekleme Primi .....	103
4.3.3.3. İşsizlik Sigortası Primi .....	103
4.3.3.4. Şahıs Sigorta Primleri .....	104
4.3.3.5. Engellilik İndirimi .....	104
4.3.4. Ücretlerin Vergilendirilmesi .....	105
4.3.4.1. Ücret ve Kira Gelirini Birlikte Elde Edenlerin İstisnadan Faydalanma Durumu .....	108
4.3.4.2. Yabancı Bir Ülkedeki İşveren Tarafından Doğrudan Doğruya Ödenen Ücretler .....	109
4.3.4.3. Yabancı Elçilik ve Konsolosluklarda Çalışan ve İstisnadan Faydalanmayan Memur ve Hizmetlilere Ödenen Ücretler .....	110
4.3.4.4. Asgari Geçim İndirimi .....	110
4.3.4.5. Yurtdışında Hizmet Veren İşletmelerde İndirim .....	116
4.3.4.5.1. Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerin İstihdam Ettikleri Hizmet Erbabının Ücretlerine İlişkin İndirim Uygulaması .....	118
4.3.4.5.2. İndirimden Faydalanma Şartları .....	119
4.3.4.5.3. İndirim Tutarı .....	120
4.3.4.5.4. Bildirim ve Beyan .....	121
4.4. Serbest Meslek Kazancı .....	125
4.4.1. Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Tevkifatı .....	127
4.4.2. Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabı .....	128
4.4.3. Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar .....	128
4.4.3.1. Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası .....	128
4.4.3.2. Sergi ve Panayır İstisnası .....	130
4.4.3.3. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası .....	130
4.4.4. Defter Tutan Serbest Meslek Erbabında Kazancın Tespiti .....	131
4.4.5. Serbest Meslek Kazançlarında Hasılat .....	132
4.4.6. Serbest Meslek Kazançlarında Giderler .....	132
4.5. Gayrimenkul Sermaye İradı .....	136
4.5.1. Gayrimenkul Sermaye İradında Beyan .....	137
4.5.2. Mesken Kira Gelirlerinde İstisna .....	139



4.5.3. Gayrimenkul Sermaye İradında Elde Etme .....	140
4.5.4. Emsal Kira Bedeli .....	141
4.5.5. Safi İradın Bulunması Sırasında İndirilecek Giderler .....	142
4.6. Menkul Sermaye İradı .....	146
4.6.1. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi .....	150
4.6.1.1. Tevkif Yoluyla Vergilendirilmekle Beraber Belli Tutarı Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları .....	151
4.6.1.2. 01/01/2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonolarından Elde Edilen Faiz Gelirlerinin Beyanı.....	151
4.6.1.3. Özel Sektör Tahvilleri ve Kira Sertifikalarından Elde Edilen Gelirler .....	153
4.6.1.4. Kar Paylarının Vergilendirilmesi .....	153
4.6.1.5. Tutarı 1.580 TL'yi Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları .....	155
4.6.1.6. Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları.....	156
4.6.1.7. Kesilen Vergilerin Mahsubu .....	157
4.6.1.8. Menkul Sermaye İratlarının Beyan Durumuna İlişkin Özet Tablo .....	158
4.6.2. Menkul Sermaye İratlarında İstisna .....	161
4.6.2.1. Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarından Yapılan Ödemelere İlişkin İstisna Uygulaması.....	161
4.6.2.2. Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarına Yapılan Aktarımlarda İstisna Uygulaması.....	162
4.6.2.3. Geçiş Dönemi Uygulaması.....	165
4.7. Diğer Kazanç ve İratlar .....	165
Değer Artış Kazançları.....	166
Arızı Kazançlar .....	169
4.7.1. Geçici 67'inci madde Kapsamında Tevkifata Tabi Olup, Beyan Edilmeyecek Gelirler .....	170
4.7.1.1. Mevduat Faizleri, Repo Gelirleri ve Özel Finans Kurumlarından Elde Edilen Gelirler.....	170
4.7.1.2. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonolarından Elde Edilen Faiz Gelirleri İle Alım-Satım Kazançları .....	171
4.7.1.3. Hisse Senedi Kar Payları ile Alım-Satım Kazançları.....	172
4.7.1.4. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Katılma Belgeleri ile Yatırım Ortaklıkları Hisse Senetlerinden Elde Edilen Gelirler .....	173
4.7.1.5. Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinden Elde Edilen Gelirler .....	174
4.7.1.6. Kredi Teminatı Sağlamak Üzere Kurulmuş Olan Kurumlarca 193 Sayılı Kanunun Geçici 67 nci Maddesi Kapsamında Elde Edilen Gelirlerde Tevkifat Uygulaması.....	176
4.7.2. İhtiyari Beyan .....	177
4.7.3. Geçici 67'inci madde Uyarınca Tevkifata Tabi Kazançların Vergilendirilmesine İlişkin Özet Tablo .....	178



<b>5. GELİRİN TOPLANMASI VE YILLIK BEYAN</b> .....	179
5.1. Toplama Yapılmayan Haller .....	180
5.2. Yıllık Beyanname Verilmesi ve Gelirin Toplanmasıyla İlgili Esaslar .....	182
5.3. Yıllık Beyannameye Dahil Kazanç ve İratlardan Zarar Mahsubu.....	183
<b>6. BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK DİĞER İNDİRİMLER</b> .....	184
6.1. Hayat Sigortası ve Şahıs Sigortası Primleri .....	184
6.2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi .....	185
6.3. Engellilik İndirimi .....	186
6.4. Bağış ve Yardım İndirimi.....	187
6.4.1. Gelirin %5'i ile Sınırlı Bağışlar.....	188
6.4.2. Gelirle Sınırlı Olmayan Bağışlar .....	188
6.5. Sponsorluk Harcamaları.....	191
6.6. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi .....	191
Gelir Vergisi Stopajı Teşviki.....	193
6.7. Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarların Beyan Edilen Gelirin %10'unu Aşmayan Kısmı .....	194
6.8. Türkiye'den Yurt Dışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İndirim .....	194
6.9. Korumalı İş Yeri İndirimi .....	195
6.10. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi.....	196
6.11. EXPO 2016 Antalya Ajansına Yapılan Her Türlü Nakdi ve Ayni Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları .....	196
6.12. Basit Usule Tabi Mükelleflere Uygulanacak Kazanç İndirimi .....	196
6.13. Teknogirişim Sermayesi Desteği .....	197
6.14. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunanlara Sağlanan Sermaye Destekleri.....	199
6.15. Bağ-Kur Pirimleri .....	199
<b>7. YILLIK BEYANNAMENİN VERİLMESİ</b> .....	200
7.1. Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi .....	200
7.2. Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri .....	201
<b>8. GELİR VERGİSİNDE MAHSUP VE İADELER</b> .....	202
8.1. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsup ve İadesi .....	202
8.1.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiden Mahsup ve Kalan Kısmın İadesi.....	202





8.1.2. Mahsuben İade.....	202
8.1.3. Nakden İade .....	203
8.1.4. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu.....	204
8.2. Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi .....	205
8.3. İade Talepleri Başvuru Şekli .....	206
<b>9. MUHTASAR BEYANNAME.....</b>	<b>208</b>
Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi.....	209
<b>10. MÜNFERİT BEYANNAME.....</b>	<b>211</b>
<b>11. KİRA GELİRİ ELDE EDENLER İÇİN HAZIR BEYAN SİSTEMİ .....</b>	<b>213</b>
<b>12. 2016 YILI GELİRLERİNE UYGULANACAK VERGİ TARİFESİ.....</b>	<b>216</b>
<b>13. İNDİRİMLİ GELİR VERGİSİ UYGULAMASI .....</b>	<b>216</b>
EK - GELİR VERGİSİ BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER .....	222



## KISALTMALAR

<b>GVK</b>	:	Gelir Vergisi Kanunu
<b>VUK</b>	:	Vergi Usul Kanunu
<b>KVK</b>	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>KDV</b>	:	Katma Değer Vergisi
<b>VUKGT</b>	:	Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ



## SUNUŞ

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

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

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

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

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

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

**Yahya ARIKAN**  
**TÜRMOB Genel Sekreteri**



## ÖNSÖZ

Mesleki çalışma ve projelerimizi belirlerken, temel çıkış noktasını meslektaşlarımızın mesleki çalışmalarına sunacağımız katkılar oluşturuyor. Bu amaçla meslektaşlarımızın, mesleki alt yapılarını geliştirmeleri için tüm imkanlarımızı seferber ediyoruz. Odalarımızla birlikte çalışmalar gerçekleştiriyoruz ya da bu çalışmalara elimizden geldiğince destek olmaya çalışıyoruz.

Eğitim çalışmalarımız, yayınlarımız meslektaşlarımızın hizmet sunmalarına katkı sağlayacak bir anlayışla hazırlanıyor. Tüm meslektaşlarımıza, en hızlı ve en düşük maliyetle ulaştırmak için, e-kitap yayınlarımıza ağırlık verdik.

Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme isimli bu çalışmamızın, Gelir Vergisi Beyan döneminde sizlere yardımcı olmasıyla hazırladık ve istifadenize sunduk.

e-kitabımızın mesleki çalışmalarınıza katkıda bulunmasını dilerim.

**Prof. Dr. Cemal Yükselen**  
**TÜRMOB Genel Başkanı**

## 1. GİRİŞ

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

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

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

olduğu hüküm altına alınmıştır.

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

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

2016 takvim yılında elde edilen gelirlerin nasıl beyan edileceği ve beyanname düzenlenmesi sırasında dikkate alınacak hususlar (gelir vergisi tarifesi, indirim, istisna ve hadler) bu kitapta açıklanmıştır.

## 2. GELİR VERGİSİNDE TAM VE DAR MÜKELLEFİYET

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

### 2.1. Tam Mükellefiyet

GVK'nın 3'üncü maddesinde; Türkiye'de yerleşmiş olanlar (ister T.C. vatandaşı olsun isterse yabancı uyruklu olsun) ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılmış ve bunların Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların toplamı üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiştir.

Yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarından, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, anılan kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler. Bulduğu ülke dışında üçüncü bir ülkede elde edilen gelirler ise elde edildiği ülkede vergilendirilmiş olsa bile Türkiye'de de vergiye tabi tutulur. GVK'nın 123'üncü maddesi hükmüne göre, yabancı ülkede ödenen vergi, Türkiye'de hesaplanan vergiden (mükerrer vergilendirmeyi önlemek için) mahsup edilir.

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

- İkametgâhı Türkiye'de bulunanlardır.
- Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlardır (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez). Altı aylık oturma süresi her bir takvim yılı itibarıyla dikkate alınacaktır. Örneğin 1 Ekim





2015’de Türkiye’ye gelen ve 2 Nisan 2016’da Türkiye’den ayrılan şahıs Türkiye’de yerleşmiş sayılmaz.

Dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek Türk vatandaşlarının, Türkiye’de elde ettikleri gelirin sadece;

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

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

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

#### Tam mükellefiyet

“Yurt dışında oturma ve çalışma izni bulunan ve elde ettiği ücret ve menkul sermaye iradı gelirini, 1998 yılı içinde 6 aydan fazla süreyle Türkiye dışında bulunduğundan dar mükellef olarak kabul edilmesi gerektiği yolunda ihtirazi kayıtlı beyan eden davacı tahakkuk eden vergi ve fon payının kaldırılması istemiyle dava açmıştır. ... Vergi Mahkemesi'nin ... sayılı kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 3 üncü maddesinde, Türkiye’de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri; aynı Kanun'un 4 üncü maddesinde de, ikametgahları Türkiye’de bulunanlar (İkametgâh, Kanunu Medenin 19 uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir. ) ile bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar ( geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez ) ın Türkiye’de yerleşme sayılacağına belirtildiği, *olayda davacının daimi ikametgâhının... adresi olarak Türkiye’de bulunduğu, diğer yandan bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak 6 aydan fazla oturduğunun anlaşıldığı, yukarıda*

*anılan yasa maddeleri uyarınca geçici ayrılmaların bu süreyi kesmeyeceği hususu açıkça belirtildiğinden aksi yöndeki davacı iddialarına itibar edilmesinin mümkün olmadığı, bu durumda tam mükellef olduğu anlaşılan davacı adına yapılan tahakkuk işleminde yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. “DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 2000/1032, K. 2000/5300*

## 2.2. Dar Mükellefiyet

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

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler aşağıdaki gibidir.

- Türkiye'de ikametgahı bulunmayanlar
- Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan az oturanlar.

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

- Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil, tedavi, istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler,
- Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar

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

### Dar mükellefiyet

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

### 2.2.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşmalarında Mukimlik

Sermaye ve emek hareketlerinin uluslararası niteliğinin günümüzde artış göstermesi nedeniyle farklı ülkeler arasında gerçek kişilerin vergilendirilmesi konusunda tereddütler yaşanabilmektedir. Bu durumda bulunan mükelleflerin diğer ülke ile



Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olup olmadığına bakması gerekmektedir.

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

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

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

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

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

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



Görüldüğü üzere; çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümleri anlaşmaya taraf ülkelerde mukim olanlara uygulandığından, anlaşmalardan yararlanmak isteyenlerin tam mükellef oldukları ülkenin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları gerekmektedir. Anlaşmaya taraf devlette faaliyette bulunan veya hizmet icra eden Türkiye’de yerleşik gerçek veya tüzel kişilere bu devletin yetkili makamlarınca hazırlanarak verilen belgeler ülkemizce onaylanmamakta, bunun yerine Türkiye yönünden yetkili makamlarca düzenlenen mukimlik belgesi kendilerine verilmektedir.

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

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

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

Ülkemizden, özellikle 1960 yıllardan itibaren Avrupa’nın çeşitli ülkelerine çalışmak amacıyla giden yurttaşların büyük çoğunluğu ailelerini de yanlarına alarak, uzun bir süreden beri buldukları yabancı ülkelerde yaşamaktadırlar. Bu kişilerin buldukları ülkeden elde ettikleri gelirlerin yanı sıra Türkiye’de de gelir elde ettikleri durumda vergilendirmenin hangi 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 vatandaşları hariç olmak üzere, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından **dar mükellefiyet** esasında vergilendirilmektedir.

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

#### Yurtdışında Yaşayan Kişinin Türkiye'ye Gelişi

“Davacının Almanya'da faaliyet gösteren.... firmasında mühendis ve danışman olarak çalışırken bu firmanın Antalya'da bulunan .... ve Ortakları İnşaat Ticaret ve Sanayii Anonim Şirketine sattığı dokuma makinalarının montajı için görevlendirilmesi üzerine Türkiye'ye gelerek verdiği danışmanlık ve teknik hizmetinden dolayı Türkiye'de 6 aydan fazla kalması nedeniyle Türkiye'de yerleşmiş olduğu kabul edilerek elde ettiği ücret geliri için beyanname vermemesi nedeniyle Alman firmasından aldığı ücretin Türk Lirasına çevrilmesi suretiyle bulunan matrah üzerinden adına 1995 takvim yılı için re'sen salınan gelir vergisi ve bu vergiye bağlı olarak kesilen ağır kusur cezası ile ayrıca uygulanan ihtiyati haciz işlemine karşı açılan davayı; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesinde, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğunun belirtildiği, gelirin ise, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu şeklinde tanımlandığı, 2. maddesinde de gelire giren kazanç ve iratların 7 bent halinde sayıldığı, öte yandan aynı Kanunun tam mükellefi tanımlayan 3/1. maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olanların Türkiye içinde ve Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergiye tabi tutulacağı belirtiltiği, yerleşme sayılmayan haller başlıklı 5/1. maddesinde ise, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat amacıyla gelen yabancıların memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye'de yerleşmiş sayılmayacaklarının hükme bağlandığı, dosyanın incelenmesinden davacının Gelir Vergisi Kanununun yukarıda sözü edilen 5/1. maddesine göre belli ve geçici bir iş



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

### 3. GELİRİN ELDE EDİLMESİ

Gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir.

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

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

### 3.1. Ticari ve Zirai Kazançlarda Elde Etme

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

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

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

### 3.2. Serbest Meslek Kazançlarında ve Gayrimenkul Sermaye İratlarında Elde Etme

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

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

Tahsil esası bakımından serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratlarının farklılaştığı bir başka nokta da giderler açısındandır. 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.

#### DİKKAT

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

### 3.3. Ücretlerde ve Menkul Sermaye İratlarında Elde Etme

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

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

**Örnek:** Bir bankada hazine bonosu hesabı bulunan mükellefin ölümü durumunda, mirasçılar için ölüm tarihi itibariyle 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 bonosu hesabından elde edilen faiz geliri mirasçılar tarafından hisseleri oranında beyan edilecektir.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Gelir İdaresinin 11.03.2004 tarih ve 4052-38/10201 sayılı özelgesi.

### 3.4. Diğer Kazanç ve İratlarda Elde Etme

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

### 3.5. Dar mükellefiyette Elde Etme

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

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

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

#### DİKKAT

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

Daimi temsilci kavramı, GVK’nun 8’inci maddesinde, bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına belirli veya belirsiz bir süre ile veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili kişi olarak açıklanmış; ayrıca bazı



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

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

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

**b) Zirai kazançlarda;** zirai faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi şartını aramıştır.

**c) Ücretlerde;** hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi, yine Türkiye'de kâin müesseselerin idare meclis başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir.

**d) Serbest meslek kazançlarında;** serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde kazanç Türkiye'de elde edilmiş olmaktadır.

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

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



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

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

#### 4. GELİR UNSURLARI İTİBARIYLA BEYAN

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

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





## 4.1. Ticari Kazanç

### 4.1.1. Ticari Faaliyetin Kapsamı

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

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
  2. Coberlik işlerinden;
  3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
  4. Gayrimenkullerin alım, satım ve 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.

**Sürekli taşıt alınıp satılması ticari faaliyet esaslarına göre vergilendirmeyi gerektirir.**  
“Gelir Vergisi Kanununda bir kazancın ticari kazanç olarak nitelendirilebilmesi, bir faaliyetten kazanç sağlanması ve faaliyetin devamlılığı koşullarına bağlanmıştır. Maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçü olup, bir işlemin devamlılığı, işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya

da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilir. Devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükü vergi mükelleflerine düşer.

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

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

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

“Gelir Vergisi Kanununun 37'inci maddesinin birinci fıkrası, her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazancı ticari kazanç olarak tanımlanmış ikinci fıkrada ise altı bent

halinde sayılan işlerin de ticari kazanç sayılacağı kurala bağlanmıştır. Maddenin ilk fıkrası; bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesini, kazanç sağlanması ve kazanç sağlanan faaliyetin devamlı olması koşullarına bağlamıştır. İkinci fıkranın bentlerine giren işlerde ise bu nitelik araştırılmaksızın elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

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

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

#### 4.1.2. Ticari Faaliyetin Özellikleri

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

- Faaliyetin yerine getirilmesinin sermaye ve emeğe dayanıyor olması gerekmektedir.
- Faaliyetin devamlı olması gerekmektedir. (Maliye Bakanlığınca bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde devamlılık olduğu kabul edilmektedir).
- Gelir getirici faaliyetlerin bir organizasyon dahilinde yapılmış olması gerekmektedir (İşyeri açma, işçi çalıştırılması, ticaret siciline kaydolunması vb.)
- Müessesenin, ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetinde olması gerekmektedir.

“Mirasçılarının her birine miras payları oranında vergi ihbarnamelerinin düzenlenerek tebliği gerekir. Mirasçılarının ölenin vergi borçlarından miras paylarına göre sorumlu tutulmalarını öngören Vergi Usul Kanununun 12. maddesi, borçtan sorumluluğu düzenleyen bir kural olup ihbarnamenin düzenlendiği tarihte vefat etmiş bulunan murisin adının ihbarnamede yazılı olması, mirasçılarının dava haklarını kullanmalarını engellemediğinden, kendiliğinden mükellefiyet tesis ettiren murisin yapının tamamlanması amacıyla gerçekleştirdiği daire satışlarının, ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerekir.”

DANIŞTAY 3. DAİRE E.2003/1795, K. 2005/553.

#### 4.1.3. Ticari Kazancın Vergilendirilmesi

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



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

**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.**

#### 4.1.3.1. Basit Usul

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

Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır. Bu suretle tespit ve beyan olunan kazanç vergi tarhına esas alınır. Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanununun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile bu Kanun ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler.

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

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

### Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflere Sağlanan Ayrıcalıklar

- Defter tutmazlar.
- Vergi tevkifatı yapmaz ve muhtasar beyanname vermezler.
- Geçici vergi ödemez, buna ilişkin beyanname vermez ve bildirimde bulunulmazlar.
- Teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır.
- Ticari kazancın tespitinde amortismanına tabi iktisadi kıymet alışları ve satışları dikkate alınmaz.
- Alınan ve verilen belgelerin kayıtları mükelleflerin bağlı oldukları meslek odalarındaki bürolarda tutulmaktadır. Ancak, isteyen mükellefler kayıtlarını hiçbir yerden izin almadan kendileri tutabilecekleri gibi meslek mensuplarına da tutturabilirler.
- Ticari kazançlarına yıllık 8.000 TL indirim yapılmaktadır.
- Engellilik indiriminden faydalanabilirler.

#### 4.1.3.1.1. Basit Usule Tabi Olmanın Genel Şartları

1. Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak (işinde yardımcı işçi ve çırak kullanmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartı bozamaz. Ölüm halinde iş sahibinin dul eşi veya küçük çocuklar, namına işe devam olunduğu takdirde, bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmamalarına bakılmaz).
2. İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı büyükşehir belediye sınırları içinde 2016 yılı için 6.300 TL'yi (2017 yılı için 6.500 TL), diğer yerlerde 4.200 TL'yi (2017 yılı için 4.300 TL) aşmamak.
3. Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olmamak.



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

#### 4.1.3.1.2. Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları

Basit usule tabi olmanın özel şartları şunlardır:

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının 2016 yılı için 88.000 lirayı (2017 yılı için 90.000 lira) veya yıllık satışları tutarının 2016 yılı için 126.000 lirayı (2017 yılı için 130.000 lira) aşmaması,

2. 1 numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının 2016 yılı için 42.000 lirayı (2017 yılı için 43.000 lira) aşmaması,

3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 2016 yılı için 88.000 lirayı (2017 yılı için 90.000 TL) aşmaması,

\* 2017 yılında beyanname verecek olan mükellefler 2016 takvim yılı için geçerli olan tutarları esas alacaklardır.

Milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kar hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için, bu maddenin 1 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı hadler yerine ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca belirlenecek alım satım hadleri uygulanır.

#### 4.1.3.1.3. Basit Usule Tabi Olamayanlar

Aşağıda yazılı olanlar, basit usulden faydalanamazlar:

1. Kollektif şirket ortakları ile, komandit şirketlerin komandite ortakları;
2. İkrizat işleriyle uğraşanlar;

3. Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar;
4. GVK'nın 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlara karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece derece taahhütte bulunanlar.
5. Sigorta prodüktörleri;
6. Her türlü ilan ve reklam işleriyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut edenler;
7. Gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanlar;
8. Tavassut işi yapanlar (dayıbaşılar hariç);
9. Maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletenler;
10. Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahip veya işleticileri; (Yapısı itibariyle sürücüsünden başka ondört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar hariç);
11. Maliye Bakanlığınca teklif edilen ve Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dahil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları(müjavir alanlar dahil) belediyelerin nüfusları,yörelere itibariyle veya sabit bir işyerinde faaliyette bulunup bulunulmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler.

8/5521<sup>2</sup>, 92/2683 ve 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile bir kısım mükellefler gerçek usulde vergilendirilme kapsamına alınmıştır:

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

95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile büyükşehir belediyesi olan illerin (Erzurum, Diyarbakır, Sakarya ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile Büyükşehir Belediyesi sınırları içerisine alınan yerlerden, yeni bağlanan mahallelerle birlikte 2000 yılı genel nüfus sayımındaki nüfusu 30.000'den az olan yerler ile

<sup>2</sup> 8/5521 sayılı BKK ( 28/11/1982 tarihli ve 17882 sayılı RG)

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





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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

### 4.1.3.1.4. Ortaklıklarda Basit Usule Tabi Olmanın Şartları

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

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

### 4.1.3.1.5. Basit Usulden Gerçek Usule Geçiş

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



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

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

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

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

#### 4.1.3.1.5. Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş

GVK'nun 47 nci maddesinde yazılı şartları topluca taşıyan ve arka arkaya son iki yıl alış, satış ve/veya hâsılat tutarlarının her biri aynı Kanununun 48 inci maddesinde yazılı hadlerden düşük olan gerçek usule tabi mükellefler, bu şartın gerçekleşmesini izleyen yılın Ocak ayının başından otuz birinci günü akşamına kadar yazılı olarak bağlı buldukları vergi dairesine başvurmaları halinde basit usulde vergilendirmeye geçebileceklerdir. Bu uygulama kapsamında, 01.01.2017 tarihinden itibaren gerçek usulden basit usule geçmeye ilişkin şartların tespitine ve iki yıllık sürenin hesabına 01.01.2015 tarihinden itibaren başlanacaktır. Söz konusu mükelleflerin, anılan Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen faaliyetlerde bulunmaması ve diğer şartları da topluca taşımaları gerekmektedir.

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

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

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

#### 4.1.3.1.6. İşini Terk Eden Mükelleflerin Durumu

Gerçek usulde vergilendirilenler ile basit usulün şartlarını kaybeden mükelleflerin; İşin terk edilmesi veya eş ve/veya çocuklara devredilmesi hallerinde ilgisine göre terk veya devir tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönmeleri mümkün değildir.

Gerçek usulde vergilendirildiği veya vergilendirilmesi gerektiği faaliyetini 01.01.2012 tarihinden önce terk eden mükellefler için iki yıllık sürenin hesaplanmasına 01/01/2012 tarihinden itibaren başlanacaktır.

Gerçek usulde vergilendirildiği veya vergilendirilmesi gerektiği faaliyetini 1/1/2012 tarihinden itibaren terk eden mükellefler terk tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usulden yararlanamayacaklardır.

**Örnek:** Taksi işletmeciliği faaliyeti nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen (M), bu faaliyetini 1/1/2005 tarihinde terk etmiştir. (M), 2013 yılında yeniden faaliyete başlamak ve basit usulden faydalanmak istemektedir. (M)'nin GVK'nun Geçici 81 inci maddesi hükmü uyarınca 1.1.2012 tarihinden itibaren iki yıl geçmedikçe basit usulden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

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

- Faaliyetin terk tarihine bağlı olarak, 1.1.2012 tarihinden veya terk tarihini takip eden yıldan itibaren iki yıllık sürenin geçmesi,

- Diğer ortaklarla birlikte basit usule tabi olmanın şartlarının topluca taşınması kaydıyla, basit usulden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

**Örnek :** (P), gerçek usulde gelir vergisi mükellefi iken faaliyetini 5.6.2010 tarihinde terk etmiştir. (P), 2012 yılında basit usule tabi olmanın şartlarını taşıyan (S) ile ortak olarak şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetine başlamak istemektedir. Geçici 81 inci madde hükmü uyarınca 1.1.2012 tarihinden itibaren iki yıl sonra, diğer bir ifadeyle 1.1.2014 tarihinden itibaren diğer şartları da taşınması kaydıyla (P)'nin basit usulde vergilendirmeden yararlanması mümkündür. Bu nedenle (P) ve ortağının 2012 yılında ortaklık şeklinde başlayacağı şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyeti nedeniyle ticari kazançlarının gerçek usulde tespit edilmesi gerekmektedir.

“Danıştay içtihatları bir tek motorlu taşıtta iş sahibinin yardımcı sürücü istihdamının yasal koşulu ihlal etmeyeceği, birden çok taşıtta sürücü istihdamının zorunlu olması ve ikinci ve sonraki taşıtlar yönünden işin başında bilfiil bulunmak koşulunun gerçekleşmeyeceği şeklinde olup, minibüsle de yolcu taşımacılığına başlayan davacının üzerinde birden fazla ticari araç tescili bulunması nedeniyle basit usulde vergilendirme koşulunu ihlal ettiğinden gerçek usulde mükellefiyet tesisinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”

DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2004/915, K. 2004/2856.

#### 4.1.3.2. İşletme Hesabı Esası

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

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

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

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

#### **Emtia envanterinin çıkarılması gerekmektedir.**

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

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

#### **4.1.3.3. Bilanço Esası**

GVK'nun 38'inci maddesine göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem

zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, çekilen değerler ise farka ilave olunur. Ticari kazancın bu şekilde tespiti sırasında VUK'nun değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nun 40'inci ve 41'inci maddelerinde yer alan (İndirilecek Giderler ile Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler) hükümler göz önünde bulundurulur. Ayrıca diğer vergi kanunları ile bazı özel kanunlarda yer alan hükümlere de uyulması gerekmektedir.

#### 4.1.4. İndirilecek Giderler

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

- İndirilecek giderlerin tevsik edici belgelere dayanması gerekir. Ana kural bu olmakla beraber VUK'nun 228'inci maddesinde tevsiki zaruri olmayan bazı harcamaların belgelere dayanması şartı aranmamaktadır. Aynı şekilde götürü usulde tespit edilen bazı giderlerin de tevsiki zorunlu değildir.
- Giderlerin, ilgili olduğu yıl kazancından indirilmesi esastır. Ancak bazen bu kuraldan ayrılmalar söz konusu olabilmektedir.
- Yapılan gider ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili olmalıdır. Bir giderin ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilmesi için giderle, gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasındaki bağın doğrudan olması gerekir.
- Gider karşılığında sabit kıymet iktisap edilmiş olmamalıdır. Böyle bir durumda yapılan harcama değil aktif kıymetler arasında bir değişimdir. Yapılan bir harcama karşılığında maddi veya gayri maddi bir kıymet iktisap edilmesi halinde indirilecek bir genel giderden değil sahip olunan aktif kıymetlerin amortismanından bahsedilebilir.
- Gider kanunen kabul edilebilir nitelikte olmalıdır. Giderin indirimini engelleyen bir kanun hükmünün bulunmaması gerekir. Böyle bir hükmün bulunması durumunda, giderin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilişkisi açık da olsa gider olarak kabul edilemez.

“Gider kaydına esas alınan belgelerin gerçeği yansıtmadığı yolunda bir tespit yapılmadan belge düzenine uygun olmaması nedeniyle gider kaydının kabul edilmemesi mümkün değildir.” DANIŞTAY 4. DAİRE E. 1999/2832, K. 2000/1044.

Ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler aşağıdaki gibidir:

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

Kanunda genel giderlerin bir tanımı yapılmamış olup, Gelir Vergisi Kanunu’nda sayılan giderler dışında kalan, işletme faaliyetleri ile doğrudan ilgili, faaliyetin yürütülmesi ve kazancın doğması için yapılması zorunlu olan giderlerdir. Bu giderlere örnek olarak; kira, ısıtma, aydınlatma, kırtasiye, reklam giderleri, temsil masrafları, büro personeli ücretleri, yatırımlarda yatırımın tamamlanmasından sonra ödenen kredi faizleri sayılabilir. Gayrimenkullerin satın alınması sırasında yapılan ve VUK’nun 270’inci maddesinin son fıkrasında sayılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri de gider olarak yazılabilir. Ayrıca; kanuni mecburiyete dayanarak ödenen fonlar, primler, katkı payları, kıdem tazminatlarının kanuni miktarı aşmayan kısımları, normal tamir ve bakım giderleri, değeri 2016 yılı için 900 TL’yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaş giderleri ve yurt dışında açılan büro giderlerini de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler arasında sayabiliriz.

##### 4.1.4.1.1. Götürü Gider Uygulaması

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



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

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

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

- Götürü giderler, belgeli giderlere ilave olarak uygulanacaktır.
- Götürü gider kaydında azami tutar; her türlü ihracat, yurt dışı inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetlerinden döviz olarak sağlanan hasılatın %0,5'i olacaktır.
- Yurt dışı taşımacılık ifadesinden, başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerekir. Yük taşımacılığının yanı sıra yolcu taşımacılığında sağlanan hasılat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.
- Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatı azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Türk lirası karşılığı yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilecektir.
- Türk Lirası karşılığında yapılan nakliyecilik hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.
- **İhracatçıya ihraç kaydıyla mal teslim edenler götürü gider uygulamasından yararlanamayacaklardır.** İhracatı gerçekleştirenler ise ihracat hasılatlarının tamamını dikkate alarak götürü gider uygulamasından yararlanacaklardır.
- Döviz olarak elde edilen ihracat ve taşımacılık hasılatının Türk lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurları esas alınacaktır.

- İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hasılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde edilen ve genel esaslar çerçevesinde tevsik edilen döviz cinsinden yurt dışı hasılatı ifade etmektedir. Azami götürü gider tutarının hesaplanmasında, kazancın Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihte geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır.
- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulunan kurumlar, bu işlerden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir.
- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararlı sonuçlanmış olması götürü gider hesaplanmasına engel teşkil etmez. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılır.
- Belgesi temin edilmeyen giderlerin döviz olarak elde edilen hasılatın % 0,5’i (binde beşi) olarak hesaplanan götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre belirlenen ticari kâra ilave edilecektir.

#### **İhracat gideri, beyannamede bildirilen matrahtan indirilmez.**

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

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

Bu durumda, yükümlüce, ticari kazancın yani matrahın tespitinde gider olarak

düşülmediği tartışmasız olan bu miktarın beyannamede, bildirilen matrahtan indirilmesinin kabul edilmemesi suretiyle yapılan tahakkukta yasaya aykırılık yoktur.”

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

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

##### 4.1.4.2.1. Yemek Giderleri

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

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

İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (290 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2016 takvim yılında uygulanmak üzere) 13,70 TL'yi aşmaması (2017 yılı için de 14 TL) ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilecektir. İstisna uygulamasında yemek bedeline KDV dahil

edilmeyecektir. Yemek bedelinin tutarının 13,70 TL'yi aşması halinde, aşan kısım (istisna tutarına isabet eden KDV hariç olmak üzere) net ödenen ücret olarak kabul edilecek ve vergiye tabi tutulacaktır. Yemek fişi, ticket (bilet) vs. adlarla bilinen ve hizmet erbabının bu fişleri kabul eden lokantalarda yemek yemesine imkân sağlayan uygulama bu kapsamdadır.

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

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

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

Davacı şirketin taşeronlarının personeline ilişkin yemek giderleri taşeronların ticari kazancının elde edilmesine ilişkin bir gider olup, davacı şirketin ticari kazancı ile doğrudan ilgisi olmadığı gibi kazancın elde edilmesi ve idamesi için zorunlu giderlerden sayılmayacağından giderlerden çıkarılarak matraha eklenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı, bu nedenle vergi mahkemesince tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda yasal isabet görülmemiştir.” DANIŞTAY 3. DAİRE E. 2002/3546, K. 2004/1940

#### 4.1.4.2.2. Barınma Giderleri

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

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

#### 4.1.4.2.3. Tedavi İlaç Giderleri

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

#### 4.1.4.2.4. Emekli Aidatı ve Sigorta Primleri

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

- Bu fıkra göre tek bir sosyal güvenlik kuruluşuna yapılan ödemeler indirim konusu yapılabilecektir.
- Özel sigortalar için yapılan ödemeler bu kapsamda değildir.
- Yine bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılan sigorta primleri işveren payından oluşmaktadır. İşçi payları ücretin unsuru olarak 40/1'inci madde kapsamında gider yazılır.
- Genel Sağlık Sigortası Kanunu gereğince fiilen ödenmeyen prim tutarlarının gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemeyeceği hükme bağlandığından, primler fiilen ödendiği tarihte gider yazılmalıdır.
- GVK'nun 40'inci maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan sigorta primleri ve emekli aidatları esas olarak kanuni zorunluluk nedeni ile yapılan ve gider olarak kabul edilen ödemelerdir. Avrupa Sosyal Güvenlik Sözleşmesi bu zorunluluğun, primlerin çalışanların kendi ülkelerindeki sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenerek yerine getirilmesine imkân tanımıştır. Bu nedenle, Türkiye ve karşı ülkenin taraf olduğu söz konusu sözleşme çerçevesinde, taraf ülkede ödenen sosyal güvenlik primleri işveren paylarının, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu hükümleri çerçevesinde prime esas azami ücret üzerinden hesaplanan prim tutarı ile sınırlı olmak üzere, Türkiye'de kâin sigorta şirketlerine ödenen sigorta primlerinde olduğu gibi gider kaydedilmesi mümkün bulunmaktadır.<sup>3</sup>

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

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

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

<sup>3</sup>Gelir İdaresinin 16.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.07.21/1839 sayılı özelgesi

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

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

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

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

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

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

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

Diğer taraftan ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen ödemelere ilişkin hükümlere göre; safi kazancın tespitinde, hem kiralama yoluyla edinilen hem de işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz ve uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili

olmayanların hem giderlerinin hem de amortismanlarının indirilmesi kabul edilmemektedir (GVK Md.41/7).

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

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

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

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

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

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

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





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

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

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

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

#### 4.1.4.7. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

Amortisman ayırabilmek için amortisman tabi kıymetin işletmede 1 yıldan fazla kullanılması ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekmektedir. VUK'a göre amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Buna göre, mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerlendirme gününde envantere dahil olan ve kullanılma şartı aranmaksızın kullanılmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılacaktır. Bu kapsamda kullanılabilmesi kayıt ve tescile tabi taşınmazların, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; aktife alındıkları dönemden itibaren amortisman tabi tutulması mümkün bulunmaktadır (365 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ).

Değeri VUK`da belirtilen meblağları aşmayan peştamallıklar (2016 yılı için 900 TL) ile işletmede kullanılan ve değeri VUK`da belirtilen meblağları aşmayan (2016 yılı için 900 TL) alet ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük gösterenlerde bu sınır topluca dikkate alınır.

Öte yandan 6728 sayılı Kanununun 14'üncü maddesi ile 193 sayılı GVK'nın 1'inci fıkrasının 7 numaralı bendine eklenen parantez içi hüküm uyarınca; İşletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilecektir. Söz konusu değişiklik 9.8.2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olup; maddede yapılan değişiklik ile mükellefler, dilerlerse işletmeye dâhil gayrimenkullerin iktisadi değerini artırıcı nitelikteki ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalarını, doğrudan gider yazmak suretiyle ticari kazancın tespitinde dikkate alabileceklerdir.

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

“Kur farklarının iktisadi kıymetin maliyetine dahil edilmesinde hukuka aykırılık yoktur.” DANIŞTAY 3. DAİRE E. 2001/2390, K. 2002/2891.

#### 4.1.4.8. İşverenlerce Sendikalar Kanunu Hükümlerine Göre Sendikalara Ödenen Aidatlar

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

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

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

- 4697 sayılı Kanunla 07.10.2001 tarihinden geçerli olmak üzere, GVK'nın 40/9'uncu maddesine eklenen hüküm uyarınca 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 %15'ini ve yıllık bazda asgari ücretin brüt yıllık tutarını aşamayacaktır.
- Aynı hüküm ücretliler tarafından ödenen katkı payı tutarı içinde geçerlidir.
- Hem işveren hem de ücretli tarafından katkı payı ödenmesi ve toplam tutarın yukarıda belirtilen sınırı (ücretin %15'ini ve asgari ücret yıllık tutarını) aşması halinde, indirimin öncelikli olarak ücret matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı konusu taraflarca serbestçe belirlenebilecektir.
- Gider olarak dikkate alınacak tutarın tespitinde yıllık asgari ücret ve aylık ücret ifadelerinden brüt ücretin anlaşılması gerekmektedir.

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

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

- Gıda maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmekte olup; bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir.
- Gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışlar 3065 sayılı Kanununun 17/2-b maddesine göre KDV'den müstesnadır. Faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır" ibaresinin yer alması zorunludur. Kısmi istisna mahiyetindeki bu teslimin (gıda maddesi

bağışlarının) bünyesine giren KDV tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamakta olup; gider olarak dikkate alınması mümkündür.

- Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir. Bağışa konu mal bedeli VUK'nun 232'nci maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir.
- Bağış yapılan dernek ve vakıfların tüzük veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapılabileceğine ilişkin hükümlerin bulunması yeterlidir. Bunların başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olması, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf statüsünde olmaması bağışın gider yazılmasına engel değildir.
- Ticari işletmeye dahil malların bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli GVK'nun 40'ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilecektir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilecektir.
- Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli GVK'nun 89'uncu maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

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

6645 sayılı Kanununun 9'uncu maddesi ile GVK'nun 40'ıncı maddesine eklenen 11'inci bend hükmü uyarınca Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir; ancak bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle



ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamayacaktır.

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

5228 sayılı Kanunla VUK'nun 281 ve 285'inci maddelerinde yapılan değişiklikle, mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan alacak ve borçların, değerleme gününe kadar işlemiş faizleriyle birlikte dikkate alınacağı (değerleneceği) hükme bağlanmıştır. Bu değişiklik, dönem sonuna (değerleme gününe) kadar işlemiş olan kredi faizlerinin hesaplanarak gider yazılması; aynı şekilde dönem sonuna kadar geçen süreye isabet eden mevduat faizlerinin de hesaplanarak gelir olarak dikkate alınması anlamına gelmektedir.

**Kur farkının genel giderler arasına dahil edilmesine engel bir yasa hükmü bulunmamaktadır.**

“Davacının şirketten döviz karşılığı aldığı varlıklara ilişkin olarak aktifleştirme tarihinden önce yaptığı ödeme ile aktifleştirme tarihi arasında oluşan kur farkını, emtianın maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekirken doğrudan gider yazılması nedeniyle izleyen yıla devreden zararını azaltılması yolundaki davalı idare işlemini, davacının faaliyetinin niteliği itibarıyla ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için satın alınan iktisadi kıymetlere ait borçlardan doğan kur farkının malın maliyetine kaydedileceği konusunda kanunda açık bir hüküm bulunmadığı, kur farkının genel giderler arasına dahil edilmesine engel bir yasa hükmü de bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden Vergi Mahkemesi kararı hukuka uygundur.” DANIŞTAY 3. DAİRE E. 2009/2169, K. 2011/4680.

#### 4.1.5. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

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

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur). GVK'nun 41/. Teşebbüs sahibi kavramı; münferit işletmede işletme sahibi, adi ve kollektif şirketlerde şirket ortakları, adi ve eshamlı komandit şirketlerde komandite ortaklar anlamına gelmektedir.

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

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,

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

5. Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere; teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

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

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

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

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin kendi suçundan doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.),

7. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si **(90/1081 sayılı B.K.K. ile (0) sıfır)** (Bakanlar Kurulu, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir).(03.01.2008 tarih ve 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile adı değiştirilen 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun'un 4.maddesinin 11 no'lu fıkrasıyla "31.12.1960 tarih ve 193 sayılı GVK'nun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez" hükmü getirilmiştir. B.K.K ile söz konusu oran sıfır (0) olarak belirlendiğinden alkol ve alkol ürünleri için yapılan ilan ve reklam giderlerinin tamamı ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir)

8. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları.

9. Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri

adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı.

Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bakanlar Kurulunca şu an itibarıyla herhangi bir belirleme yapılmadığından mükellefler finansman giderlerinin tamamını gider veya maliyet olarak dikkate alabileceklerdir.

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

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

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

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

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



## 4.1.6. Özelliği Olan Ticari Kazançlarda Kazanç Tespiti

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

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

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

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

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

- Yıl için birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde,

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

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

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

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

**“Yıllara sari inşaat ve onarım işinin, işin fiilen tamamlandığı tarihte tamamlandığının kabulü gerektiği”ne karar verilmiştir. DANIŞTAY 4. DAİRE E. 2004/1155, K. 2005/190**

“Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar ve zararın işin bittiği yıl geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterileceği, yıllara yaygın inşaat işiyle uğraşan davacı şirketin ortaklar cari hesabının borç bakiyesi vermesi nedeniyle hesaplanan faiz gelirinin kaynağının inşaat işinden alınan hakedişler olduğu, dolayısıyla söz konusu işten elde edilen gelir niteliği bulunduğunun kabulü gerektiği, bu durumda hakedişin bir unsuru olarak değerlendirilen faiz gelirinin aynı hesaba ilişkilendirilmesi ve işin bitim tarihinde vergilendirilmesi gerekir.”

DANIŞTAY 4. DAİRE E. 2004/477, K. 2004/2092

#### 4.1.6.2. Ulaştırma İşlerinde Matrah

GVK'nun 45'inci maddesine göre dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar özel bir yöntemle saptanır. KVK'ya yapılan atıf uyarınca, bu mükelleflerin vergiye tabi olacak kazançları, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatlarına ortalama emsal



nispetlerinin uygulanması suretiyle tespit edilmektedir. Ortalama emsal nispetleri, kara taşımacılığında % 12, deniz taşımacılığında % 15 ve hava taşımacılığında % 5'dir (5520 sayılı KVK md.23).

#### 4.1.7. Ticari Kazanç İstisnaları

##### 4.1.7.1. PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası

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

##### 4.1.7.2. Sergi ve Panayır İstisnası

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

##### 4.1.7.3. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

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

#### 4.1.7.4. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

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

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

Özel kreş ve gündüz bakımevlerine tanınan kazanç istisnası, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının açılış izni ile faaliyet gösteren özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen ticari kazançlara uygulanacak olup; 1/1/2017 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu kreş ve gündüz bakımevlerini 1.1.2017 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulaması dışında bulunmaktadır.

Ayrıca 23.12.2106 tarih ve 29927 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 295) ile *"istisna uygulaması nedeniyle müracaat şartı"* kaldırılmış olup; mükellefler, Milli Eğitim Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri vergilendirme döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.

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

4691 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesi uyarınca teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge

faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

6676 sayılı Kanununun 14'üncü maddesi ile 4691 sayılı Kanununun Geçici 2'nci maddesinde 01.03.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile tasarım faaliyetleri de kapsama alınmıştır. Yapılan değişiklik uyarınca teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki tasarım faaliyetleri de 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.

### **Gelir Vergisi Stopajı Teşviki**

4691 sayılı Kanununun Geçici 2'nci maddesi uyarınca bölgede çalışan; AR-GE, tasarım<sup>4</sup> ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17.3.1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Bölgede yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur.

<sup>4</sup> "tasarım" kelimesi, 01/03/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 6676 sayılı Kanununun 14'üncü maddesi ile 4691 sayılı Kanununun Geçici 2'nci maddesine ilave edilmiştir.

Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığı tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

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

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve aynı sicile bir başkası adına tescil edilmek üzere devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır.

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

#### 4.1.7.7. Yatırım İndirimi

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

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

Söz konusu Anayasa Mahkemesi Kararı çerçevesinde 2016 ve takip eden vergilendirme dönemlerinde elde edilen ticari kazançlara anılan hüküm çerçevesinde herhangi bir sınırlama olmaksızın yatırım indirimi istisnası uygulanabilecektir.



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

“Geçici Madde 69-

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

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

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

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

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

Mükelleflerin 2016 yılı beyannamesinde dikkate alacakları yatırım indirimi istisnası tutarları ile ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir.

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

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

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

- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, GVK'nun yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6 maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımlar için, 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamaları dolayısıyla, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarından, 31.12.2008 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi istisnası tutarları ile

- Bu yatırımlar kapsamında olup halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarları endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde edilen kazançlardan indirilir.

#### **4.1.7.7.3. GVK'nun Mülga 19'uncu maddesi Kapsamında Yapılan Yatırımlar**

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



- Bu yatırımlar kapsamında olup bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını

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

#### **4.1.7.7.4. 01.01.2006 – 08.04.2006 Tarihleri Arasında Yeni Başlamış Yatırımlar**

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

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

#### **4.1.7.7.5. Endeksleme**

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

#### 4.1.7.7.6. Yatırım İndirimi İstisnasında Uygulama

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

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

Dolayısıyla, yatırım indirimi istisnası uygulaması sonucunda kalan kazanç tutarına gelir vergisi mükellefleri, yatırım indirimi istisnası uygulayacakları dönemde yürürlükte bulunan vergi 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 indirim konusu yapılamayacaktır. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirim fiilen mümkün olmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilebileceği tabiidir.

Ancak, 2009 hesap dönemine ilişkin olarak kazanç beyan etmekle birlikte önceki yıllardan devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarından yararlanamayan mükelleflerin, bu kazanç tutarlarına isabet eden yatırım indirimi tutarlarını

endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve daha sonraki dönemlerin kazançlarından indirebilmeleri mümkündür.

#### 4.1.7.8. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası

6663 sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle, GVK'nun mülga mükerrer 20 nci maddesi başlığı ile birlikte yeniden düzenlenerek "Genç girişimcilerde kazanç istisnası" 10.2.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

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

1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,
2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozamaz.),
3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması hâlinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,
4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hâli hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,
5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.

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

Bu istisnanın, GVK'nun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü bulunmamakta olup; maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Söz konusu istisna ve uygulanmasına ilişkin ayrıntılı açıklamalara 05.05.2016 tarih ve 29703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 292 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

#### 4.1.7.8.1. İstisnadan Faydalanacaklar ve Faydalanma Şartları

Söz konusu istisnadan;

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

b) Mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış, tam mükellef gerçek kişiler yararlanacaktır.

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

a) İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmesi.

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

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

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

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

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

3) İşte bilfiil çalışılmasa dahi iş sahibi tarafından işin sevk ve idaresinin kendi elinde tutulması, işin yürütülmesiyle ilgili kararların alınması, planlanması veya denetiminin yapılması gibi durumlarda da istisna şartı ihlal edilmiş olmayacaktır.

4) Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi şartını sağlayan mükelleflerin, faaliyetin yürütülebilmesi için çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırması istisna şartını bozamaz.

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

#### 4.1.7.8.2. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnasında Özellikli Durumlar

Genç girişimcilerde kazanç istisnasında, özellikli durumlara ilişkin hususlar şunlardır:

##### **a) Faaliyetin ortaklık olarak yürütülmesi.**

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

Örnek 1: (A), (B) ve (C), 17.2.2016 tarihinde adi ortaklık şeklinde lokanta işletmeciliği faaliyetine başlamış olup faaliyete başlanıldığı tarihte (A) 27, (B) 29, (C) ise 32 yaşındadır. Buna göre; (C), 29 yaş şartını ihlal ettiğinden ortakların hiçbiri istisnadan faydalanamayacaktır.

##### **b) İşletmenin devralınması.**

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

Örnek 2: (D), 20.2.2016 tarihinde babasına ait oto yıkama işletmesini devralmak suretiyle ticari faaliyete başlamıştır. (D)'nin, işi devraldığı babasının 1. derece kan hısımlarından olması nedeniyle, istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

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

**Örnek 3:** 4.4.2016 tarihinde kırtasiye işletmeciliği faaliyetine başlayan ve istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşıyan (C), söz konusu istisnadan bir yıl yararlandıktan sonra 3.2.2017 tarihinde vefat etmiştir. İşletmeyi devralan eş istisnaya ilişkin diğer şartları taşımaktadır.

Buna göre, 2017 yılına ilişkin istisna tutarından; (C) adına mirasçılar tarafından 1.1.2017 - 3.2.2017 kıst dönemi için verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan kazanç dolayısıyla tam olarak yararlanılacaktır. Ayrıca, işletmeyi devralan eş de 4.2.2017-31.12.2017 döneminden itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca (2017, 2018, 2019 yıllarında) istisnadan tam olarak yararlanacaktır.

**Örnek 4:** 3.5.2003 tarihinden itibaren büfe işletmeciliği faaliyetinde bulunan (S), 28.7.2016 tarihinde vefat etmiş olup faaliyeti (S)'nin 20 yaşındaki oğlu (R) devralmıştır. Büfe işletmeciliğini devralan (R) istisnaya ilişkin diğer şartları da taşımaktadır. Buna göre, (R) 2016, 2017 ve 2018 yıllarında söz konusu istisnadan tam olarak yararlanacaktır.

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

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

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

#### 4.1.7.8.3. İstisna Uygulaması

İstisnadan, 6663 sayılı Kanunun Resmî Gazete'de yayımlandığı **10.2.2016** tarihinden itibaren ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunanlardan Kanunda öngörülen şartları taşıyanlar yararlanır. Dolayısıyla bu tarihten önce işe başlayan mükelleflerin söz konusu istisnadan yararlanmalarına imkân bulunmamaktadır.

İstisna şartlarını sağlayan mükelleflerce daha sonra herhangi bir nedenle faaliyetin terk edilmesi durumunda, terk tarihine kadar elde edilen kazançlar dolayısıyla

İstisnadan yararlanılır. Faaliyet terk edildikten sonra istisna kapsamındaki söz konusu faaliyetlere tekrar başlanması halinde ise adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunması şartı ihlal edilmiş sayılacağından bu istisnadan yararlanılamaz.

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

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

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

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

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

#### 4.1.7.8.4. Yararlanılacak İstisna Tutarı

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

**Örnek 7:** 1.10.2016 tarihinde kuaförlük faaliyetine başlayan ve istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşıyan (B)'nin, 1.10.2016-31.12.2016 tarihleri arasında elde ettiği ticari kazancı 45.000 Türk lirasıdır. (B)'nin, 2016 yılında yararlanabileceği istisna tutarı 45.000 Türk lirası olup kalan tutar olan 30.000 Türk lirası ertesi yıla devredilemeyecektir.

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

**Örnek 8:** 1.3.2016 tarihinde avukatlık faaliyetine başlayan ve istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşıyan (C)'nin 1.3.2016-31.12.2016 tarihleri arasında elde ettiği serbest meslek kazancı 50.000 Türk lirasıdır. (C)'nin elde ettiği serbest meslek kazancının 50.000 Türk liralık kısmı için istisnadan yararlanılacak olup kalan 25.000 Türk liralık tutar ertesi yıla devredilemeyecektir.

(C), faaliyetini 31.10.2017 tarihinde terk etmiştir. (C)'nin 1.1.2017- 31.10.2017 tarihleri arasında elde ettiği serbest meslek kazancı 80.000 Türk lirasıdır. Mükellef söz konusu kazancın 75.000 Türk liralık kısmı için istisnadan yararlanacak olup kalan tutar olan 5.000 Türk liralık kazancı ise gelir vergisine tabi olacaktır.

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

**Örnek 9:** İstisnanın tüm şartlarını taşıyan (E), 20.2.2016 tarihi itibarıyla mimarlık, 1.7.2016 tarihi itibarıyla da inşaat faaliyetine başlamıştır. (E)'nin 2016 takvim yılında inşaat faaliyetinden elde ettiği ticari kazancı 50.000 Türk lirası, mimarlık faaliyeti dolayısıyla elde ettiği serbest meslek kazancı ise 40.000 Türk lirasıdır.



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

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

#### 4.1.7.8.5. Diğer Hususlar

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

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

**Örnek 10:** 1.4.2016 tarihinde faaliyete başlayan serbest meslek erbabı (M), istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşımakta olup bu kişinin 1.4.2016-31.12.2016 tarihleri arasında elde ettiği serbest meslek kazancı 120.000 Türk lirasıdır. Ayrıca, ilgili dönemde (M)'ye söz konusu faaliyet dolayısıyla yapılan ödemeler üzerinden 24.000 Türk lirası gelir vergisi kesintisi yapılmıştır.

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

Mahsup edilecek tutarın beyanname üzerinde hesaplanan gelir vergisinden fazla olması nedeniyle mahsup yoluyla giderilemeyen tevkifat tutarı genel hükümler çerçevesinde red ve iade olunacaktır.

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

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

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

**Örnek 11:** (F), istisna kapsamında 2016 yılında 60.000 Türk lirası serbest meslek kazancı ile 20.000 Türk lirası kira geliri elde etmiştir. (F), bu gelirleri nedeniyle verdiği yıllık gelir vergisi beyannamesinde sadece serbest meslek kazancına isabet eden 60.000 Türk liralık geliri için istisnadan yararlanabilecek olup 20.000 Türk liralık kira geliri nedeniyle istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.

#### 4.1.7.9. Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK'nun geçici 76'ncı maddesi uyarınca; 10.2.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 31.12.2018 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

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

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

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

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

#### 4.1.8. Ticari Kazanç Muafiyetleri

##### 4.1.8.1. Esnaf Muafılığı

GVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muaftır.

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

2. Bir işyeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura

boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hammallar gibi küçük sanat erbabı;

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

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

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

**ESNAF VERGİ MUAFİYETİ BELGESİ**

İli : Belge No :

Vergi Dairesi/Mal Müdürlüğü:

T.C. Kimlik No :

Vergi Kimlik No :

Adı Soyadı :

Faaliyetin Türü :

Varsa İş Adresi :

İkametgah Adresi :

Telefon Ev : Cep :

Belge Geçerlilik Tarihi :

...../...../20...  
Vergi Dairesi Müdürü

6. Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri

ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların

düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafliktan faydalanmaya engel değildir.

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

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

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

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

Esnaf muaflığı şartlarını topluca taşıyanlar bu muafliktan yararlanabilmek için ilgili esnaf odasına kayıt olmak ve durumlarını tevsik etmek suretiyle belediyeden "Esnaf Muaflığı Belgesi" almak zorundadırlar.

Esnaf muafliğinden faydalananlar faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorundadırlar. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yoklamaya yetkililer veya yoklamaya yetkililerle birlikte belediye zabıtarınca müştereken yapılan denetimlerde, vergiden muaf esnafın bir takvim yılı içinde bir defa mal alış ve giderlerine ilişkin belgeleri yanında bulundurmadığının veya bulundurduğu belgenin

satışını yaptığı mal ve hizmetle ilişkisinin olmadığı tespit halinde, "Esnaf Muafılığı Belgesi" iptal edilir. Belgesi iptal edilenlerden muaflik şartlarını taşıyanlar, aynı faaliyete devam etmek istemeleri halinde yeniden belge almak zorundadırlar.

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

Esnaf muafılığına ilişkin şartları taşıyanlara talepleri halinde vergi dairesince Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi verilir. Bu belgenin şekil ve muhtevasının tayin ve tespiti ile iptali ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Bu muafılığın, 94 üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur.

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

- Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler, muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmez ancak evlerde sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve aletleri kullanmak suretiyle kazanç elde edenler esnaf muafılığı kapsamında değerlendirilmeyecektir.
- GVK'nun 9'uncu maddesinin 6'ncı bendinde yer alan ürün çeşitlerine ilave olarak, kırpıntı deriden üretilen mamuller, tarhana, erişte, mantı, her nevi pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri gibi ürün ve mamullerin üretim ve satışıyla iştigal edenler de esnaf muafılığı kapsamına alınmıştır. Muafiyet kapsamındaki ürünler, bentte yer alan ürünlerle sınırlı olmayıp bu ürünlere benzerlik gösteren diğer ürünleri aynı şartlarla üretip satanlar da esnaf muafılığı kapsamında değerlendirilecektir. Diğer taraftan, anılan bentte sayılan emtianın imali için ödenen hizmet bedelleri de (ücrete ilişkin unsurları taşımamak kaydıyla) bu bent kapsamında değerlendirilecektir.
- Evlerde üretilen ürünlerin; pazar takibi suretiyle satışını yapanlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerince düzenlenen kermes, festival ve

panayırlarda satışını yapanlar ile Kamu kurum ve kuruluşlarınca devamlılık arz edecek şekilde belirlenen yerlerde satışını yapanlar, esnaf muafılığından faydalanamayacaktır.

- Esnaf muafılığı kapsamında sayılan işlerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz etmeyecek şekilde devamlı olarak yapılması muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.
- GVK'nun 9'uncu maddesinin 8'inci bendinde yer alan el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar esnaf muafılığından yararlanacaklardır. Anılan meslek kollarında faaliyette bulunanların söz konusu muafiyetten yararlanabilmeleri için GVK'nun 47 nci maddesinde yazılı basit usule tabi olmanın genel şartlarını topluca taşımaları ve münhasıran kendi ürettikleri ürünleri satmak suretiyle faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

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

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

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

Diğer taraftan, halen basit usulde veya gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden söz konusu muafiyete ilişkin şartları topluca taşıyanların bağlı oldukları vergi

dairesine başvurmaları halinde hükmün yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla mükellefiyetleri kapatılacaktır. Şartları topluca taşıyanlardan muafiyet hükmünden faydalanmak istemediğini ilgili vergi dairesine yazı ile bildirenler ise durumlarına göre basit veya gerçek usulde vergilendirilecektir.

## 4.2. Zirai Kazanç

GVK'nun 52'inci maddesi uyarınca zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır. Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade etmektedir.

Bazı nebat ve hayvan nevelerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez.

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

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

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



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

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

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

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

#### 4.2.1. Zirai Kazançta Vergileme

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

Kendi imkânlarıyla yaptığı arktan geçen atık suyu belirli bir para veya ürün karşılığında diğer çiftçilere kullandıran davacının bu faaliyetin ve elde ettiğinin gelirinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.”  
DANIŞTAY 3. DAİRE E. 2001/4681, K.2003/933.



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

Bu hükmün tatbikinde, aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde işletme büyüklüğü toplu olarak nazara alınır. Ortaklıklarda, ortaklığın birden fazla işletmeye taalluk etmesi veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde bulunması durumu değiştirmez. GVK'nın 52 nci maddesinde yazılı tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle nazara alınır. Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tesbitinde ortaklık payları toplamı esas alınır.

GVK'nun 54'üncü maddesinde yazılı ziraat gruplarının bir kaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri, bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar gerçek usulde vergilendirilir.

Gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı bu ölçüyü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilir. Payları toplamı ölçüleri aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilirler. Yarıcılık ortaklık sayılır.

Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usule geçebilirler. GVK'nun 54 üncü maddesinde yazılı ölçüleri aşanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usulde; gerçek usule tabi olanlardan bu ölçülerin altında kalanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilirler.

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

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

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

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

## 4.2.2. Zirai Kazancın Tespiti

### 4.2.2.1. Zirai İşletme Hesabına Göre Zirai Kazancın Tespiti

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

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

- Evvelki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (Primler, risturnlar ve benzerleri dahil),



- Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller (Para yerine her hangi bir tüketim maddesi veya üretim vasıtası alınması halinde alınan madde veya vasıtaların emsal bedeli hasılat sayılır.),
- Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri (Zirai faaliyette kullanılmak üzere, satın alınan gübre, yem, ilaç gibi bazı maddelerin kullanılmasından vazgeçilmesi veya ihtiyaç fazlası olması gibi nedenlerle satışı yapılanların satış bedelleri hasılat yazılır.),
- Mahsullerin elde edilmesinden önce veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları,
- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan hasılat (sabit kıymet satış kârı),

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

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

- İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler,
- Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri,
- İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler,
- İşçilerin iâşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri;

- Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri,
- Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanlar,
- Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler
- Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler,
  - İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri,
  - İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen aynı vergi, resim ve harçlar,
  - İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektiği süreyle orantılı olmak üzere),
  - İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri,
  - Genel mahiyetteki sair giderler,
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK'nun 328. maddesine göre hesaplanan zararlar,
- İşletmeye dahil olup, aynı zamanda zati veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı.

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

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

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

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

#### 4.2.2.2. Bilanço Esasına Göre Zirai Kazancın Tespiti

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

Bilanço esasında defter tutmak için kanunla belirlenmiş bir sınır bulunmamaktadır.

GVK'nun 59'uncu maddesi hükmüne göre, çiftçilerin, bilanço esasında defter tutmak istediklerini yazı ile vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir.

Yazı ile yapılacak talep, müteakip vergilendirme dönemi başından, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihinden itibaren hüküm ifade edecektir. Bu suretle bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. Zirai kazançlar açısından, çiftçilerin yatırım indiriminden yararlanabilmeleri için, bilanço esasına göre defter tutmaları zorunludur.

### 4.2.3. Zirai Kazanç İstisnaları (Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası)

6663 sayılı Kanununun 1'inci maddesiyle, GVK'nun mülga mükerrer 20'nci maddesi başlığı ile birlikte yeniden düzenlenerek "Genç girişimcilerde kazanç istisnası" 10.2.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre; Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı, belirli şartların sağlanması koşuluyla gelir vergisinden müstesnadır.

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

### 4.3. Ücret

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

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması ücretin niteliğini değiştirmez.



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

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

#### 4.3.1. Ücret Olarak Vergilendirilecek Diğer Ödemeler

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

1. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen ve en yüksek Devlet memuruna yapılan en yüksek ödeme tutarını aşan emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları.
2. Daha önce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler.
3. TBMM, İl Genel Meclisi ve Belediye Meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzer diğer kişilere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.
4. Yönetim ve Denetim Kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.
5. Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.



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

#### **Sanatçılara teşvik ikramiyesi adı altında yapılan ödemeler ücrettir.**

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

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

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

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

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

### 4.3.2. Ücret İstisnaları

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

“Yarış atı antrenörü olan davacıya Türkiye Jokey Kulübü tarafından yapılan ödeme nedeniyle elde ettiği ücret geliri nedeniyle süresi içinde beyanname vermeyen davacı adına kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması isabetlidir.”  
DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ GENEL KURULU E. 2007/880, K. 2008/733.

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

#### 4.3.2.1. GVK'nun 23'üncü maddesinde Yer Alan Ücret İstisnaları

Aşağıda yazılı ücretler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:

1. Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri;
2. Gelir Vergisi'nden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri;
3. Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri;
4. Köy muhtarları ile köylerin kâtip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri;
5. Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, sütninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir);

6. Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atelyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler;

7. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (4369 sayılı Kanununun 28 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 29.7.1998) 800 000 lirayı (290 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2016 yılında uygulanmak üzere 13,70 TL.) aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.);

8. Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m<sup>2</sup>'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m<sup>2</sup>'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz);

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

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

Vergi Mahkemesi toplu taşımanın mutlaka işveren tarafından vasıta temin edilmesi suretiyle yapılmasının şart olmadığı, işverenlerin toplu taşıma araçlarında kullanılmak üzere bilet satın alarak yaptırdıkları taşımanın da toplu taşıma niteliğinde olacağı ve bu durumda toplu taşıma kartlarına ödenen tutar üzerinden

tevkifat yapma zorunluluğu bulunmayacağı gerekçesiyle vergiyi kaldırmıştır.”  
DANIŞTAY 3. DAİRE E. 2013/490, K. 2013/6282.

10. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20’nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20’nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil);<sup>5</sup>

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

11. 01.09.2016 tarihinden itibaren Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ekonomi Bakanlığında alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;

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

<sup>5</sup> 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle, bu bentte yer alan “ödenen en yüksek ödeme tutarından” ibaresi 01.09.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere “çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan” şeklinde değiştirilmiştir.

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

i) İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye'de kanuni ve iş merkezinin bulunmaması (Türkiye'de kanuni ve iş merkezi bulunmayan kurumların ise tam mükellef oldukları Devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır.).

ii) Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı (ücretli) ve yapılan ödemenin ücret olması.

iii) Dar mükellef kurumun ücret ödemesi yaptığı hizmet erbabının Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde faaliyet izni kapsamında istihdam edilmesi.

iv) Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurt dışı kazançlarından karşılanması.

v) Ücretlerin döviz olarak ödenmesi.

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

“Çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri gelir vergisinden istisnadır.”

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

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

14. Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendinde "Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler" gelir vergisinden müstesna olarak kabul edilmiştir. Davacıya ödenen ücretlerin Kanuni ve iş merkezi Japonya'da bulunan dar

mükellefiyete tabi bir işveren tarafından, bu işverenin yurt dışında elde ettiği kazançlardan döviz olarak ödendiği hususu ihtilafsız olup, bu ücretlerin Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesi kapsamında beyana tabi gelir olarak kabul etmeye olanak yoktur.” DANIŞTAY 4. DAİRE E. 2005/1282, K. 2006/289.

15. Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl millî müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler. (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla)

#### 4.3.2.2. Gider Karşılıklarında İstisnalar

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

1. Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler;
  2. Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur);
- 2016 yılında gelir vergisinden istisna yurtiçi harcırah tutarları aşağıdaki gibi olmuştur.



01.01.2016 - 30.06.2016 TARİHLERİ ARASI GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA YURTIÇİ HARCIRAH TUTARLARI	
Gündeliklerin Tekabül Ettiği Brüt Aylık Tutarı (TL)	Vergiden İstisna Gündelik Tutarı (TL)
2.234,04 TL ve daha fazlası	55,00
2.218,05 - 2.234,03 TL arası	45,92
2.022,65 - 2.218,04 TL arası	42,72
1.773,97 - 2.022,64 TL arası	40,05
1.471,54 - 1.773,96 TL arası	35,24
1.471,53 TL ve daha azı	34,18

01.07.2016 - 31.12.2016 TARİHLERİ ARASI GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA YURTIÇİ HARCIRAH TUTARLARI	
Gündeliklerin Tekabül Ettiği Brüt Aylık Tutarı (TL)	Vergiden İstisna Gündelik Tutarı (TL)
2.345,76 TL ve fazlası	55,00
2.328,97-2.345,75 TL arası	45,92
2.123,80-2.328,96 TL arası	42,72
1.862,68-2.123,79 TL arası	40,05
1.545,13-1.862,67 TL arası	35,24
1.545,12TL ve daha azı	34,18

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

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

### 4.3.2.3. Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar

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

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

“Çalışanı işe iade etmeyerek çalışma ilişkisini sona erdiren işveren tarafından yargı kararında öngörüldüğü için ödenen tazminat, ücret sayılan ödemelerin ortak özelliklerini taşımadığından, bu ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 61'inci ve 94'üncü maddesinin birinci fıkrasına bağlı (1) işaretli bent uyarınca vergi kesintisi yapılmasına olanak bulunmamaktadır.”

DANIŞTAY 3. DAİRE E. 2006/3801, K. 2007/416

2. Muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar (Asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları mutlak olarak bu istisnaya girerler);

3. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.)<sup>6</sup>

Yapılacak ödemelere uygulanacak istisna tutarının hesabında, en yüksek Devlet memuruna 30 yıl dikkate alınarak yapılan en yüksek ödeme tutarı dikkate

<sup>6</sup> 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle, bu bentte yer alan “ödenen en yüksek ödeme tutarından” ibaresi 01.09.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere “çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan” şeklinde değiştirilmiştir.





alınacaktır. Katılımcının 30 yıldan daha fazla süre ile prim yatırmış olması halinde fiilen prim yatırılan süreye bağlı olarak yapılan ödeme tutarı istisnanın hesaplanmasında esas alınacaktır.

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

5. Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.);

6. Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler;

7. 1475 ve 854 sayılı Kanun'lara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanun'a göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz);

8. Genel olarak nafakalar (Alanlar için);

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

10. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar.

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

#### 4.3.2.4. Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisnalar

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

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

#### 4.3.2.5. Teçhizat ve Tayın Bedellerinde İstisnalar

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

1. Özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler;
2. Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası);
3. Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri.

#### 4.3.2.6. Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar

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

1. Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar (özel müesseseler tarafından yapılan ödemeler, benzeri devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktardan fazla olduğu takdirde, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Asli görev veya memuriyet dolayısıyla alınan ücretler bu istisnaya dahil değildir);
2. Resmî ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar;
3. Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masrafları deruhte edenler tarafından verilen paralar.

#### 4.3.2.7. Teşvik, İkramiye ve Mükâfatlarda İstisnalar

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

1. İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatlar;
2. Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler;

“Yükümlü şirket ile uçuş personeli arasında yapılan sözleşmelerle belirlenen uçuş süreleri dikkate alınmaksızın uçuş tazminatı adı altında yapılan ödemelerin,193 sayılı Kanununun 29/2. fıkrasındaki istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.”

DANIŞTAY 3. DAİRE E.1999/1705, K. 1999/4461

3. Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler;

4. Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler.

### 4.3.3. Ücretin Safi Tutarının Tespiti

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

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

#### 4.3.3.1. Emekli Aidatı ve Sosyal Sigorta Primleri

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

Emekli Sandığı ve Sosyal Sigorta Kurumu üyelerine, çeşitli yasalarla, daha önceki dönemlerde ödenmemiş bulunan aidat veya primlerin borçlanmak suretiyle ödeme



ve dolayısıyla emekliliğe esas alınacak hizmet sürelerini uzatabilme hakkı tanınmaktadır.

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

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

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

#### 4.3.3.2. Sosyal Güvenlik Destekleme Primi

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

#### 4.3.3.3. İşsizlik Sigortası Primi

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

#### 4.3.3.4. Şahıs Sigorta Primleri

Ücretin gerçek safi değerinin tespitinde şahıs sigorta primlerinin indirim konusu yapılması ile ilgili GVK'nun 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının 3'üncü bendinde "Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.)" hükmü yer almaktadır.

Ücretin safi tutarının tespitinde dikkate alınacak sigorta primleri;

- Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile
- Ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin %100'ünden oluşmaktadır.

**İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. (2016 yılı gelirlerine ilişkin olarak kullanılacak olan asgari ücretin yıllık brüt tutarı (1.647 TL x 12) = 19.764 TL'dir.**

#### 4.3.3.5. Engellilik İndirimi

Gelir Vergisi Kanununa göre çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgari %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgari %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve elde ettikleri ücret gelirlerinden aşağıda belirtilen

aylık engellilik indirimi tutarları indirilir. 2016 yılında elde edilecek ücret gelirlerinde dikkate alınacak engellilik indirimi aylık tutarları şöyledir:

	TL
Birinci derece engelliler için	900
İkinci derece engelliler için	460
Üçüncü derece engelliler için	210

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

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

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

#### 4.3.4. Ücretlerin Vergilendirilmesi

GVK'nun ilgili maddeleri uyarınca vergiden istisna edilen ödemeler dışında kalan ücretler GVK'nun 94/1'inci maddesi hükmü uyarınca tevkifat yoluyla gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Ücretliye ödenen ücretlerin vergilendirilmesinde öncelikle GVK'nun 63'üncü maddesinde belirtilen indirimler yapılmak suretiyle safi tutar tespit edilmekte, söz konusu indirim yapıldıktan sonra kalan bir tutar varsa, bu tutardan engellilik indirimi de düşülmek suretiyle vergi matrahı tespit edilip matrah üzerinden de 103'üncü maddede belirtilen vergi tarifesine göre gelir vergisi hesaplanmaktadır. Tevkifata tabi tutulması gereken verginin ödemeyi yapan



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.

5766 sayılı Kanunla GVK'ya eklenen geçici 72'nci madde uyarınca, 31.12.2017 tarihine kadar sporculara ücret ve ücret sayılan ödemelerden; lig usulüne tabi spor dallarında;

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

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

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

Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde ise, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı 30.000 TL'yi (GVK 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan ve 2016 yılı gelirlerine uygulanacak tutar) aşmıyorsa (tevkif yoluyla vergilendirilmiş olması kaydıyla) bu ücretler için de beyanname verilmeyecek, başka gelir unsurları nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmeyecektir.

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, 30.000 TL'lik haddin hesabında birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağına, mükellefler kendileri karar vereceklerdir.



Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi ve birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı 30.000 TL'yi aşması halinde ise birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

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

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

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

-

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

Ayrıca GVK'nun 64'üncü maddesinde;

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanların,
- Özel hizmetlerde çalışan şoförlerin,
- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçilerinin,
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanların,



- Gerçek ücretlerin tespitine imkân olmaması sebebiyle, Danıştay'ın olumlu görüşüyle Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanların,

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

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

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

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

İstisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, GVK'nun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarın (2016 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere 110.000 TL) üzerinde ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde edenler GVK 21'inci maddede ki istisnadan yararlanamayacaklardır. Mesken kira gelirin istisna uygulanıp uygulanmayacağına yönelik tutarın tespitinde ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratların, ayrı ayrı veya birlikte elde edilmesine bakılmaksızın, elde edilen kazanç ve iratların brüt tutarlarının toplamı dikkate alınacaktır. Söz konusu tutarın tespitinde, sayılan bu kazanç ve iratların beyan edilip edilmemesinin ya da bu kazanç ve iratlara herhangi bir istisna uygulanıp uygulanmamasının önemi bulunmamaktadır. Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar 286 seri No'lu Gelir Vergisi Tebliğinde yer almaktadır.

#### 4.3.4.2. Yabancı Bir Ülkedeki İşveren Tarafından Doğrudan Doğruya Ödenen Ücretler

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

Ancak; GVK'nun 23'üncü maddesinin 14 numaralı bendi gereğince, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için;

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

şartlarını bir arada taşıması gerekmektedir.

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

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

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

#### 4.3.4.4. Asgari Geçim İndirimi

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

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

Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5’idir. **(6645 Sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle GVK’nun 32’nci maddesinde değişiklik yapılmış ve 01.05.2015**

**tarihinden itibaren üçüncü çocuk için asgari geçim indiriminin hesabında dikkate alınacak olan oran %10 olarak belirlenmiştir.)**

Gelirin kısmi döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu şekilde belirlenen tutar ile GVK'nun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.

İndirimin uygulamasında "çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade etmektedir.

İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelirin üzerine uygulanır. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır.

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

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



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

2016 takvim yılı başında geçerli olan 16 yaşını doldurmuş işçiler için aylık ve yıllık brüt asgari ücret tutarları aşağıdaki gibidir:

Aylık Brüt Asgari Ücret Tutarı	Yıllık Brüt Asgari Ücret Tutarı
1.647 TL	19.764 TL

Asgari geçim indirimi (AGİ) aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$$\text{AGİ Yıllık Tutarı} = (\text{Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı} \times \text{AGİ Oranı}) \times \%15$$

Hesaplanan bu tutar asgari geçim indiriminin yıllık tutarı olacak; aylık yapılan ücret ödemelerinde ise asgari geçim indirimi, hesaplanan yıllık tutarın 12'ye bölünmesi suretiyle uygulanacak ve bir ay içerisinde yararlanılabilecek asgari geçim indirimi tutarı, yıllık olarak hesaplanan tutarın 1/12'sini geçemeyecektir.

2016 takvim yılında uygulanmış bulunan asgari geçim indirimi tutarları aşağıdaki gibidir:

	AGİ (TL)
Medeni Durum	01.01.2016-31.12.2016 Tarihleri Arası
Bekar	123,53
Evli, eşi çalışan	123,53
Evli, eşi çalışan, 1 çocuk	142,05
Evli, eşi çalışan, 2 çocuk	160,58
Evli, eşi çalışan, 3 çocuk	185,29
Evli, eşi çalışan, 4 çocuk	197,64
Evli, eşi çalışmayan	148,23
Evli, eşi çalışmayan, 1 çocuk	166,76
Evli, eşi çalışmayan, 2 çocuk	185,29
Evli, eşi çalışmayan, 3 çocuk	209,99
Evli, eşi çalışmayan, 4 çocuk	222,35

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

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

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

Öte yandan, 2016 yılı Ekim, Kasım ve Aralık aylarındaki ücretlerde 193 sayılı GVK'nun 103'üncü maddesinde yazılı tarife nedeniyle net ücretlerin 1.300,99 TL'nin altına düşmesi sonucu sadece 1.300,99 TL ile bunun altına düşen tutar arasındaki farkın ilave asgari geçim indirimi yoluyla telafisine yönelik olarak 26.10.2016 tarihli ve 6753 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanuna geçici 86'ncı madde eklenmiştir.

Geçici 86'ncı maddede, 2016 yılı Ekim, Kasım ve Aralık aylarına ilişkin net ücretleri bu Kanunun 103'üncü maddesinde yazılı tarife nedeniyle 32'nci maddedeki esaslara göre sadece kendisi için asgari geçim indirimi hesaplanan asgari ücretlilere 2016 yılı Ocak ayına ilişkin ödenen net ücretin altında kalanlara, bu tutar ile 2016 yılı Ekim, Kasım ve Aralık aylarına ilişkin olarak aylık hesaplanan net ücreti arasındaki fark tutar, ücretlinin asgari geçim indirimine ayrıca ilave edileceği, net ücretin, yasal kesintiler sonrası ücret tutarına asgari geçim indiriminin ilavesi sonucu oluşan ücreti ifade edeceği hüküm altına alınmış; GVK'nun bu maddeye aykırı olan hükümlerinin 2016 yılı Ekim, Kasım ve Aralık ayları için uygulanmayacağı açıklanarak, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile mahsup şeklini ve dönemini belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara 1.10.2016 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren ve 28.10.2016 tarih ve 29871 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 294 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

Buna göre ilave asgari geçim indirimi uygulamasından, 2016 yılı Ekim, Kasım ve Aralık aylarına ilişkin net ücretleri 193 sayılı Kanunun 103'üncü maddesinde yazılı tarife nedeniyle 1.300,99 TL'nin altına düşen hizmet erbabı yararlanacaktır.

Gelir vergisi tarifesi nedeniyle ücretlerinde düşüş olsa dahi net ücretleri 1.300,99 TL'nin altına düşmeyenler bu uygulamadan yararlanamayacaklardır.

Hizmet erbabının, ücret aldığı dönemde işe başlaması veya işten ayrılması, ücretsiz izin ve benzeri nedenlerle net ücretinin 1.300,99 TL'nin altına düşmesi durumunda ilave asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır.

193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarife nedeniyle 2016 yılı Ekim, Kasım ve Aralık aylarına ilişkin net ücretleri 1.300,99 TL'nin altına düşen hizmet erbabının ücretleri ilave asgari geçim indirimi ile 1.300,99 TL'ye tamamlanmıştır.

193 sayılı Kanunun 32 nci maddesinde yer alan esaslara göre sadece kendisi için asgari geçim indirimi hesaplanan asgari ücretlilere 2016 yılı Ocak ayına ilişkin ödenen net ücret 1.300,99 TL'dir. Ödenen 1.300,99 TL ile 2016 yılı Ekim, Kasım ve Aralık aylarına ilişkin olarak aylık hesaplanan net ücret arasındaki fark tutar, Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 265)'nde belirtilen esaslara göre düzenlenen "Asgari



Geçim İndirimi Bordrosu”nda hesaplanan asgari geçim indirimine ayrıca ilave edilecektir.

Asgari geçim indirimi bordrosunda yer alan ilave tutar dahil toplam asgari geçim indirimi tutarı, ücret ödemesinin yapıldığı döneme ilişkin ücret bordrosunun "Asgari Geçim İndirimi" satırına aktarılacaktır.

Belirtilen esaslara göre hesaplanan ilave tutar dahil toplam asgari geçim indirimi tutarı, hizmet erbabının ücreti üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, söz konusu tutarın ücretlilere ödenmiş olması gerekmektedir.

Asgari geçim indiriminin toplamı, ücretlinin o aydaki ücretinden kesilen gelir vergisinden fazla olamayacaktır.

Net ücret, yasal kesintiler sonrası ücret tutarına asgari geçim indiriminin ilavesi sonucu oluşan ücreti ifade etmektedir.

**ÖRNEK 1:** Bekâr ve çocuksuz olan hizmet erbabı (A)’nın 2016 yılı Ocak ayında asgari geçim indirimi dâhil net ücreti 1.300,99 TL’dir.

193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesi nedeniyle (A)’nın, 2016 yılı Ekim ayı net ücreti ise 1.231,08 TL’ye düşmektedir.

Bu hizmet erbabının söz konusu dönemde eline geçen ücretinin 1.300,99 TL’nin altında kalan kısmı olan (1.300,99-1.231,08=) 69,91 TL asgari geçim indirimine ilave edilerek hizmet erbabına ödenecektir.

Böylece, örneğimizdeki bekâr ve çocuksuz hizmet erbabının, 2016 yılı Ekim, Kasım ve Aralık aylarında vergi tarifesinin ikinci dilimine girmesinden kaynaklanan aylık 69,91 TL’lik tutar, asgari geçim indirimi yoluyla telafi edilecek ve kendisine 1.300,99 TL ödenecektir.

**ÖRNEK 2:** (B) asgari ücretli olarak çalışmaktadır. (B), evli ve 1 çocuklu olup eşi çalışmamaktadır.

(B)'nin 2016 yılı Ocak ayında asgari geçim indirimi dâhil net ücreti 1.344,22 TL olup Ekim ayı net ücreti ise 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesi nedeniyle 1.274,22 TL'ye düşmektedir.

Buna göre, hizmet erbabının söz konusu dönemde eline geçen ücretinin 1.300,99 TL'nin altında kalan kısmı olan (1.300,99-1.274,22=) 26,77 TL asgari geçim indirimine ilave edilerek hizmet erbabına ödenecektir.

Böylece, örneğimizdeki hizmet erbabının, 2016 yılı Ekim, Kasım ve Aralık aylarında vergi tarifesinin ikinci dilimine girmesinden kaynaklanan aylık 26,77 TL'lik tutar, asgari geçim indirimi yoluyla telafi edilecek ve kendisine 1.300,99 TL ödenecektir.

**ÖRNEK 3:** Evli, eşi ücretli olarak çalışan (C), 1.700 TL brüt ücret almaktadır. (C)'nin 2016 yılı Ocak ayında asgari geçim indirimi dâhil net ücreti 1.338,88 TL'dir. Ekim ayı net ücreti ise 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesi nedeniyle 1.266,63 TL'ye düştüğünden (1.300,99-1.266,63=) 34,36 TL'lik fark ücretinin asgari geçim indirimine ilave edilecek ve kendisine 1.300,99 TL ödenecektir.

**ÖRNEK 4:** (D) asgari ücretle çalışmaktadır. (D) evli ve 3 çocuklu olup eşi çalışmamaktadır.

(D)'nin 2016 yılı Ocak ayında asgari geçim indirimi dâhil net ücreti 1.387,45 TL'dir. Ekim ayı net ücreti ise 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesi nedeniyle 1.317,45 TL'ye düşmektedir.

(D), Ekim ayı net ücreti 1.300,99 TL'nin altına düşmediğinden ilave asgari geçim indiriminden yararlanamayacak ve kendisine 1.317,45 TL ödenecektir.

#### 4.3.4.5. Yurtdışında Hizmet Veren İşletmelerde İndirim

15.7.2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 13 üncü maddesiyle, 193 sayılı

GVK'nun mülga 33 üncü maddesi başlığı "Yurtdışında hizmet veren işletmelerde indirim" olacak şekilde yeniden düzenlenmiş ve yurt dışına hizmet veren işletmelerin istihdam ettikleri hizmet erbabının ücretlerine ilişkin indirim uygulamasına yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir.

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

Bu düzenleme uyarınca GVK'nun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 13.6.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının bu Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilecektir.

Bu indirim, yıl içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla tahsil edilen vergilerin, bu maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle uygulanacaktır.

Maddede yer alan %85 oranını, hizmet alanları itibarıyla veya kazanç tutarına bağlı olarak ayrı ayrı veya birlikte %50'ye kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

02.10.2016 tarih ve 29845 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 293 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde söz konusu indirim uygulaması hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

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

193 sayılı Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilebilecektir.

Yurt dışına hizmet veren işletmelerin, istihdam ettikleri personelin ücretlerine ait stopaj indiriminden yararlanabilmeleri için aşağıda belirtilen faaliyetlerde bulunmaları gerekmektedir:

- a) Münhasıran yurt dışında yararlanan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.
- b) İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında yürütülen hizmetler.
- c) İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

Mükellefler, işletmelerinde ikinci fıkrada belirtilen hizmetlerden sadece birisini verebilecekleri gibi şartları taşımak kaydıyla birden fazlasını da verebileceklerdir. Söz konusu hizmetlerin Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilmesi gerekmektedir.

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

#### 4.3.4.5.2. İndirimden Faydalanma Şartları

İndirimin hesabında, 193 sayılı Kanununun 33 üncü maddesinde belirtilen faaliyet alanlarında istihdam edilen hizmet erbabının ücretleri üzerinden hesaplanan gelir stopaj vergisi esas alınacaktır. Bu tutardan, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının, 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsuba konu edilecektir.

İndirimden aşağıdaki şartlar dahilinde faydalanılacaktır:

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

1) Toplam hasılatın %85’inin yurt dışından elde edilmiş olduğu, her hesap dönemi sonundaki gelir tablosunda yer alan yurt içi ve yurt dışı net satışlara ilişkin tutarlar esas alınarak tespit edilecektir. Yurt dışından elde edilen hasılatı, toplam hasılatın içindeki oranı %85’ in altında kalan işletmelerin indirimden yararlanmaları söz konusu olmayacaktır.

2) İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen faaliyetlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak hasılatın tespiti açısından, kayıtların ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekir.

b) İndirimin hesabında, münhasıran indirim kapsamında bulunan faaliyetlerde istihdam edilen ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ilişkin ücretler esas

alınacak olup fiilen söz konusu işlerde istihdam edilmeyenler ile destek personeline ait ücretler dolayısıyla indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

c) Fatura veya benzeri belgelerin yurt dışındaki müşteri (yurt dışı mukimi kişi veya kurum) adına düzenlenmesi gerekir. Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.

ç) Verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir. İlgili Bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetleri fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

#### 4.3.4.5.3.İndirim Tutarı

Mükelleflerin, indirim kapsamında bulunan faaliyetlerinden kaynaklanan ücret ödemelerini ait olduğu dönemin muhtasar beyannamesine dahil etmeleri ve bunlara ilişkin olarak hesaplanan gelir stopaj vergilerini faaliyetin yapıldığı yıl içinde ödemeleri gerekmektedir.

İndirim tutarı, faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının, 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan tutardır.

Hizmet erbabının ücretlerine öncelikle 193 sayılı Kanununun 32 nci maddesi ve 4.12.2007 tarihli ve 26720 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 265)'nde belirtilen esaslara göre belirlenen asgari geçim indirimi uygulanacaktır.

İndirim tutarı, asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan vergi tutarından, mahsup edilecektir.

İndirim tutarı her bir hizmet erbabı için ayrı ayrı ve her bir yıl için şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bağlı olarak hesaplanacaktır.

Bu indirimden, bu maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, faaliyetin yapıldığı takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle yararlanılacaktır. Örneğin, 2017 yılına ilişkin olarak faaliyet gösteren ve indirim uygulamasına ilişkin şartları haiz olan bir gelir vergisi mükellefi, 2018 yılı Nisan vergilendirme döneminden 2019 yılı Mart vergilendirme dönemine (bu dönemler dahil) indirim uygulamasından yararlanabilecektir. 2018 yılında da mezkûr şartların gerçekleşmesi durumunda müteakip vergilendirme dönemlerinde indirimden yararlanılabileceği tabiidir.

İndirim uygulaması üç ayda bir muhtasar beyanname veren mükellefler için Nisan, Mayıs, Haziran vergilendirme dönemine ilişkin olarak Temmuz ayında verilecek muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden toplam vergiler üzerinden yapılabilecektir.

İndirim uygulamasına konu hak kazanılmış tutarların herhangi bir sebeple muhtasar beyanname üzerinden mahsup edilememesi durumunda mahsup edilemeyen tutarların, takip eden vergilendirme dönemlerinde de muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsubu mümkündür.

#### 4.3.4.5.4.Bildirim ve Beyan

Yurt dışına hizmet veren işletmelerden indirim şartlarını taşıyanlarca, indirim tutarının hesaplaması amacıyla istihdam ettikleri hizmet erbabının (destek personeli hariç) bilgileri ile hizmet erbabının ücretleri, tevkif edilen vergi ve indirim tutarına ilişkin bilgilerin yer aldığı, 293 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği eki Ek-1-“Yurt



Dışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim Uygulamasına İlişkin Bildirim” doldurmaları gerekmektedir.

Bu bildirim, gelir vergisi mükellefleri için faaliyetin yapıldığı yılı takip eden yılın Mart ayında verilecek muhtasar beyanname (Üç ayda bir muhtasar beyanname veren mükellefler için Nisan ayında), kurumlar vergisi mükellefleri için faaliyetin yapıldığı hesap dönemini takip eden yılın dördüncü ayında verilecek muhtasar beyanname ekinde, e-beyanname şeklinde verenler tarafından elektronik ortamda, diğer mükelleflerce kâğıt ortamında yetkili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Özel hesap dönemi uygulayan mükellefler için bildirim verilme süresi, özel hesap dönemi dikkate alınarak belirlenecektir.

193 sayılı Kanununun 33 üncü maddesi kapsamında yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirilecek tutarlar, aylar itibarıyla söz konusu bildirim “Mahsup Edilecek Tutara İlişkin Bilgiler” bölümünde gösterilecektir. Bu bölümün son sütununda yer alan genel toplam tutarı, muhtasar beyannamenin “Matrah ve Vergi Bildirimi” Tablosunun “Mahsup Edilen Vergiler” bölümünün 25 numaralı “GVK’nın 33 üncü maddesi kapsamında mahsup edilecek kesinti tutarı” satırına aktarılacaktır.

Vergi dairelerince, indirim talebinde bulunan mükelleflerin yıl içinde her vergilendirme dönemi itibarıyla ücretler üzerinden tevkif ettikleri vergilerin beyan edilip edilmediği ile ödenip ödenmediği hususları kontrol edilecektir.

**ÖRNEK 1:** 2017 yılında, yurt dışına mimarlık hizmeti veren (A) firması, toplam hasılatının %85’ini yurt dışından elde etmiş ve indirimle ilişkin diğer şartları da sağlamıştır. (A) Firmasının 2017 yılında aylık 5.000 TL ücret ödediği bekâr hizmet erbabına ilişkin vergilendirme ve indirim uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır.





## 2017 yılı Ocak ayına ilişkin işlemler

Hizmet erbabının aylık brüt ücreti	5.000,00 TL
Hizmet erbabının Ocak ayı vergi matrahı [5.000-(5.000x%15 SGK işçi payı =750)]	4.250,00 TL
Hesaplanan vergi (artan oranlı) (4.250,00x%15)	637,50 TL
Asgari geçim indirimi(*)	133,31 TL
Ocak vergilendirme dönemine ilişkin vergi dairesine ödenen vergi tutarı	504,19 TL

## Mükellefin faydalanacağı indirim tutarının hesabı

2017 yılı Ocak ayı asgari ücretin vergi matrahı(**)	1.510,87 TL
2017 yılı Ocak ayı asgari ücretin vergisi (1.510,87x%15=)(**)	226,63 TL
(A) Firmasının 2018 yılının Nisan vergilendirme döneminde yararlanacağı indirim tutarı	226,63 TL

(\*) Bekar hizmet erbabı için, 2017 yılı asgari geçim indirimi tutarıdır.

(\*\*)2017 yılında uygulanan brüt asgari ücret 1.777,50 TL ve asgari ücretin vergi matrahı 1.510,87 TL'dir.

(A) Firması, 2018 yılının Mart ayı içinde verdiği muhtasar beyanname ekinde, 293 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği eki Ek-1'deki bildirim vergi dairesine vermiştir. Vergi dairesince de gerekli kontroller yapılarak indirimle ilişkin şartların mevcut olduğu anlaşılmıştır.

(A) Firmasının, 5.000 TL ücret alan hizmet erbabı için indirimden yararlanacağı tutar en fazla 226,63 TL olacaktır.

(A) Firması, indirim tutarı olan 226,63 TL'yi 2017 takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği aydan sonraki vergilendirme dönemi olan Nisan 2018 dönemine ilişkin olarak Mayıs ayında verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edecektir.

**ÖRNEK 2:** (D), 2017 yılında yurt dışına yazılım hizmeti veren (B) AŞ'de asgari ücretle çalışmaktadır. (D), evli ve 2 çocuklu olup eşi çalışmamaktadır.



(B) A.Ş. toplam hasılatının %85'ini yurt dışından elde etmiş indirimle ilişkin diğer şartları da sağlamıştır. (B) A.Ş.'nin 2017 yılı Şubat ayında asgari ücret ödediği hizmet erbabına ilişkin vergilendirme ve indirim uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

#### 2017 yılı Şubat ayına ilişkin işlemler

Hizmet erbabının aylık brüt ücreti	1.647,00 TL
Hizmet erbabının vergi matrahı [1.777,50-(1.777,50x%15=266,63)]	1.510,87 TL
Hesaplanan vergi (artan oranlı)	226,63 TL
Asgari geçim indirimi (*)	199,97 TL
Şubat vergilendirme dönemine ait vergi dairesine ödenen vergi tutarı	26,66 TL

#### Mükellefin faydalanacağı indirim tutarının hesabı

2017 yılı Ocak ayı asgari ücretin vergi matrahı(**)	1.510,87 TL
2017 yılı Ocak ayı asgari ücretin vergisi (1.510,87x%15=)(**)	226,63 TL
(B) A.Ş.'nin 2018 yılının Mayıs vergilendirme dönemine ilişkin yararlanacağı indirim tutarı	26,66 TL

(\*) Evli eşi çalışmayan 2 çocuklu hizmet erbabı için, 2017 yılı asgari geçim indirimi tutarıdır.

(\*\*)2017 yılında uygulanan brüt asgari ücret 1.777,50 TL ve asgari ücretin vergi matrahı 1.510,87 TL'dir.

Anılan şirket, 2018 yılının Nisan ayında verdiği muhtasar beyanname ekinde, Ek-1'deki bildirim vergi dairesine vermiştir. Vergi dairesince de gerekli kontroller yapılarak indirimle ilişkin şartların mevcut olduğu anlaşılmıştır.

(B) A.Ş.'nin, asgari ücretli olan hizmet erbabı için indirimden yararlanacağı tutar en fazla 26,66 TL olacaktır.

(B) A.Ş. indirim tutarı olan 26,66 TL'yi, 2017 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği aydan sonraki vergilendirme dönemi olan Mayıs 2018 vergilendirme dönemine ilişkin olarak Haziran ayında verdiği muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden mahsup edecektir.

#### 4.4. Serbest Meslek Kazancı

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

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı aşağıdaki unsurların varlığına bağlı bulunmaktadır.

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

meslek kazancıdır (GVK md.82). Ancak bazı durumlarda devamlılık arz etmeyen tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile telif haklarının müellifleri, ihtira beratlarının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından satılması, devri ve kiralanmasından doğan kazançlar gibi bazı faaliyetlerden elde edilen kazançlar, serbest meslek kazancı olarak sayılmıştır.

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

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

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

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

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

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



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

#### 4.4.1. Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Tevkifatı

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

Arızı serbest meslek kazançları için istisna haddi altında kalan (2016 için 24.000 TL) kazançlardan yapılan gelir vergisi tevkifatı ile serbest meslek kazanç istisnası kapsamına giren kazançlardan yapılan gelir vergisi tevkifatı nihai bir vergilendirilmedir.

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

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

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

#### 4.4.2. Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabı

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

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

#### 4.4.3. Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar

##### 4.4.3.1. Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası

Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde



ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

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

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

“Davacının ses sanatçısı olarak yaptığı anlaşma sonucu kaset çıkarma ve konser verme çalışmaları, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde belirtilen istisna kapsamında sayılamaz.”  
DANIŞTAY 4. DAİRE E. 2003/1481, K. 2004/1088.

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

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

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

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

#### 4.4.3.2. Sergi ve Panayır İstisnası

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

#### 4.4.3.3. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası

6663 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle, GVK'nun mülga mükerrer 20 nci maddesi başlığı ile birlikte yeniden düzenlenerek “Genç girişimcilerde kazanç istisnası” 10.2.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre; Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı, belirli şartların sağlanması koşuluyla gelir vergisinden müstesnadır.

Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara Rehberin 4.1.7.8. bölümünde yer verilmiştir.



#### 4.4.4. Defter Tutan Serbest Meslek Erbabında Kazancın Tespiti

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

Serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre belirlenmektedir.

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

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

- Bilgileri dahilinde namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,
- Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz.) veya müşterisine olan borcu ile takası.

İşin terki halinde daha sonra tahsil edilecek alacaklar GVK'nun 82'nci maddesi gereğince arzi kazanç olarak vergilendirilmektedir.

#### 4.4.5. Serbest Meslek Kazançlarında Hasılat

Serbest meslek kazançlarında hasılat, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan menfaatlerdir. Ayınlar ve para ile temsil edilebilen menfaatler VUK hükümlerine göre değerlendirilerek hasılat yazılırlar. Yabancı parasıyla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Değerleme günü itibarıyla kur ilan edilmemişse T.C. Merkez Bankası'nca ilan edilen kurların esas alınması gerekir.

Serbest meslek erbabının müşteri veya müvekkilinden serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde aldığı gider karşılıkları da hasılat kaydedilir.

Serbest meslek erbabının amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini elden çıkarması halinde, alınan bedel ile bu iktisadi kıymet bedelinden daha önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarının indirilmesinden sonraki değer (net değeri) arasındaki olumlu fark da hasılat (kazanca) ilave edilir.

Serbest meslek erbabının vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi konularda harcamak üzere müşteri ve müvekkilinden aldığı ve tamamen bu konularda harcanan para ve ayınlar hasılat sayılmamaktadır. Tamamen harcanmayan kısımlar hasılat eklenir.

#### 4.4.6. Serbest Meslek Kazançlarında Giderler

Serbest meslek kazançlarının tespitinde hasılatтан indirilecek giderler aşağıdaki gibidir:

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

Kanunda mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin bir tanımı yapılmamış olup, 68'inci maddede sayılan giderler dışında kalan serbest meslek faaliyeti ile doğrudan ilgili faaliyetin yürütülmesi ve kazancın

doğması için zorunlu olan giderlerdir. Bu giderlere örnek olarak kira, aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye ve benzeri giderleri sayabiliriz.

İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler. İşyeri eşe veya ortaklardan birine aitse; kira ödeniyorsa bu tutar, yoksa emsal kirası gider yazılır.

– **Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iâşe (yemek) ve ibate (barınma) giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ile demirbaş olarak verilen giyim giderleri**

Hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden istisna olup doğrudan gider yazılır. Sigorta primleri ve emekli aidatının gider yazılabilmesi için, geri alınmamak üzere Türkiye'de kâin sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları gerekir. Demirbaş olarak verilen ve sadece işte kullanılan giyim giderleri de indirilir.

– **Seyahat ve ikamet giderleri**

Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla) hasıllattan indirilir.

– **Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar**

Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde anılan kanunun 328'inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil) kazancın tespitinde hasıllattan indirilir (VUK Genel Tebliği Sıra No: 333, 339 ve 365).

Serbest meslek erbabı, bilanço esasına göre defter tutsa dahi (kollektif ve adi ortaklıklar hariç) azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayıramaz.

Serbest meslek erbabı binek otomobillerinin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar (kıst) amortisman ayıracaktır.

Binek otomobillerine ait motorlu taşıtlar vergisi gider olarak dikkate alınmayacaktır. KDV Kanunu'nun 30'uncu ve 58'inci maddeleri hükümlerine göre, satın alınan binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV de indirim konusu yapılmamaktadır. İndirim konusu yapılamayan KDV otomobilin maliyet bedeline ilave edilerek amortisman ayırmak suretiyle gider yazılabileceği gibi, ilgili dönemde doğrudan gider de yazılabilir.

– **Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri**

Serbest meslek erbabı, kiraladığı veya envanterine dahil olan ve işte kullandığı taşıtların giderlerini hasılattan indirebilir. Bu tür giderlerin hasılattan indirilebilmesi için söz konusu taşıtların kiralanmış veya envantere dahil olması şarttır.

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

– **Mesleki yayın bedelleri**

Alınan meslek kitapları ve meslek dergileri için ödenen bedeller kazancın tespitinde hasılattan indirilir. Genel nitelikteki yayınlar, örneğin günlük gazeteler için ödenen bedeller bu kapsamda olmamakla beraber genel gider olarak kaydedilebilir.

– **Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri**

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde bir avukatın bir başka avukattan, bir mali müşavirin bir başka mali müşavirden hizmet alması gibi giderler ile mesleğin ifasına



lüzumlu aletlerin eczaların ve sair maddelerin tedariki için yapılan giderler hasıllattan indirilir.

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

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

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

– **Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar**

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

– **Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar**

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

Her türlü para ve vergi cezaları (GVK md.68/son) ile gelir vergisi ve diğer şahsi vergiler, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen gecikme zamları ve faizler, VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri gider olarak indirilemez (GVK Md. 90).

#### 4.5. Gayrimenkul Sermaye İradı

GVK'nun 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradıdır. Gayrimenkul sermaye iradının mükellefi bu maddede sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları (bir mal veya hak üzerinde fiilen kullanma yetkisi olan kişi), zilyetleri (mal veya hakkı elinin altında bulunduran, yararlanan kişi), irtifak ve intifa hakkı sahipleri ile kiracılarıdır. Ancak, bu iradın ticari veya zirai bir işletme bünyesinde elde edilmesi halinde ticari veya zirai kazancın tespitinde esas alınır.

Kiraları gayrimenkul sermaye iradı sayılan mal ve haklar şunlardır:

- Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,
- Voli mahalleri ve dalyanlar (Voli mahalleri; denizlerde, göllerde ve nehirlerde, balık avlamaya ayrılmış, su üstünde herhangi bir sabit veya geçici engellere çevrilmemiş tabi avlanma sahasıdır. Dalyan ise kazık, çit, taş, beton, ağ gibi engellerle çevrilmiş su ürünleri avlanma yeridir.),
- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar (İrtifak hakları, gayrimenkul mükellefiyeti ve rehin hakları gibi),
- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan

kazançlar serbest meslek kazancıdır.), alametifarika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri gayrimenkul sermaye iradı sayılır),

- Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır),
- Gemi ve gemi payları (motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu yükleme ve boşaltma vasıtaları,
- Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin kiraya verilmesinden sağlanan gelirler gayrimenkul sermaye iradidir.
- Ayrıca, vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır (GVK md.70/son). Üründen pay alan kişi ürünü, zirai kazanç ölçülerini belirleyen kararnamelerde yer alan fiyatlar üzerinden değerleyecektir. Bu değerler emsal bedeli yerine geçer (VUK md.45 ve 267).

#### 4.5.1. Gayrimenkul Sermaye İradında Beyan

GVK'nun 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakları kiraya verenlerden;

- Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2016 yılı için **30.000 TL**'yi) aşan tutarda irat elde edenler,
- Bir takvim yılı içinde elde ettiği mesken (konut) kira geliri istisna tutarını (2016 yılı için **3.800 TL**'yi) aşanlar,

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları toplamı 2016 yılı için **1.580 TL**'yi aşan mükellefler (örneğin, basit usulde vergiye tabi mükelleflere kiraya verilen yerlerden elde edilen gelirler; ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanların elde ettiği konut kira gelirleri gibi), yıllık beyanname vermek zorundadır.

Yukarıda bahsedilen 30.000 TL'lik beyan haddinin hesabında tevkif yoluyla vergilendirilmiş iratların gayrisafi tutarları ile istisna düşüldükten sonraki mesken kira gelirleri, birlikte dikkate alınacaktır.

Çalışma veya oturma izni olarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşamakta olan Türk vatandaşları ise;

- Türkiye'de elde ettiği konut kira geliri 2016 yılı için **3.800 TL**'yi aşarsa,
- Bir takvim yılı içinde elde ettiği tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iradı varsa (örneğin, basit usulde vergiye tabi mükelleflere kiraya verilen yerlerden elde edilen gelirler),

yıllık beyanname vermek zorundadır. Ancak Türkiye'de elde edilen gelirin, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratlarından (ücretlerden, serbest meslek kazancından, menkul sermaye iradı ile kurumlardan elde edilen kar paylarından) ibaret olması halinde, tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecektir (210 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile dar mükellef sayıldıkları için)

“Kiralama bedeli olarak kabulüne hukuken imkan bulunmayan ve kanunda gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmayan intifa hakkı tesisine ilişkin bedelin tevkifat yapma zorunluluğu bulunan ödemeler arasında yer almaması nedeniyle dava konusu tarhiyatta hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar verilmesi isabetlidir.” DANIŞTAY 4. DAİRE E. 2009/5053, K. 2010/1965



#### 4.5.2. Mesken Kira Gelirlerinde İstisna

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın Kanunda belirtilen koşullarda belirli bir tutarı gelir vergisinden istisnadır.

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 2016 takvim yılı için **3.800 TL**'si gelir vergisinden müstesnadır.

Mesken kira geliri istisnasından, kira gelirlerini tam ve doğru olarak beyan edenler yararlanacaktır. İstisna haddi üzerinde konut kira geliri elde edip beyanname vermeyenler veya eksik beyan edenler bu istisnadan yararlanamayacaklardır.

Ancak idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce anılan kira gelirini süresinde beyan etmeyenler veya eksik beyan edenler, kendiliklerinden süresinden sonra (pişmanlık hükümlerine göre) verecekleri beyannamede mesken kira gelirlerini beyan ettikleri takdirde yine anılan istisnadan yararlanabileceklerdir.

Ticari, zirai veya mesleki kazançları dolayısıyla yıllık beyanname vermek zorunda olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (**2016 takvim yılı için 110.000 TL**) aşanlar bu istisnadan faydalanmazlar.

İstisna şahsa bağlı olduğundan, gayrimenkulün hisseli olması halinde her bir hissedar, istisnadan ayrı ayrı tam olarak yararlanır.

Yıllık gayri safi kira gelirin istisna uygulandıktan sonra gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde mükellefler gerçek gider usulünü veya % 25 oranındaki götürü gider usulünü seçebilirler. Seçilen usul, elde edilen tüm gayrimenkul sermaye iratları için geçerlidir ve götürü gider usulünün seçilmesi halinde iki yıl geçmeden bu usulden dönülemez. Gerçek gider usulünü seçenler, gerçek giderlerine ilişkin belgelerini, yıllık gelir vergisi beyannamesi ekinde ibraz etmek zorunda olmayıp, VUK hükümlerine göre istenildiğinde ibraz edilmek üzere 5

yıl süre ile saklamak zorundadırlar. İstisnaya isabet eden giderler safi iradın tespitinde dikkate alınmaz.

### 4.5.3. Gayrimenkul Sermaye İradında Elde Etme

Gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme, serbest meslek kazancında olduğu gibi tahsil esasına bağlıdır. Nitekim GVK'nun 72'nci maddesinde gayri safi hasılat, bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı olduğu şeklinde açıklama yapılmıştır.

Ayn olarak tahsil edilen kira bedelleri VUK'nun değerlendirme hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. Emsal bedelinin kiralayanın başvurusuna bağlı olarak takdir komisyonunca belirlenmesi gerekir. Gayrimenkul sermaye iratlarında tahsilat esas geçerli olmakla beraber, gelecek yıllara ait olarak peşin tahsil olunan kiralar ilgili buldukları yılların hasılatı sayılır.

“Zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirlerinin bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı kurala bağlanmıştır. Arazideki zirai faaliyete bilfiil iştirak etmediği ve üründen pay aldığı tartışmasız olan davacının elde ettiği gelirin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır.

Vergi Mahkemesince tarh matrahı miktarının hukuka uygunluğu yönünden yapılacak incelemeyle varılacak sonuca göre yeniden karar verilmesi gerekir.”

DANIŞTAY 3. DAİRE E. 2006/2035, K. 2007/3245

Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira süresinin bitiminde bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, söz konusu kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş sayılır ve VUK hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.

Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili buldukları yılların hasılatı sayılır. Şu kadar ki, ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralar, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı sayılır.

Ayrıca, gayrimenkul sermaye iradı sahipleri için,

- Bilgileri dahilinde namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,
- Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya kiracısına olan borcu ile takası;

tahsil hükmündedir.

Yabancı parasıyla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Değerleme günü itibarıyla kur ilan edilmemişse TC Merkez Bankasınca ilan edilen kurların (döviz alış kuru) esas alınması gerekir.

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

#### 4.5.4. Emsal Kira Bedeli

Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri, emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır.

Emsal kira bedeli ise bina ve arazide, varsa yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir ve tespit edilmiş kirası, yoksa bunların vergi değerinin %5'idir.

Dolayısıyla kira gelirinin, GVK'nun 73'üncü maddesinde yazılı esaslara göre tespit edilen "emsal kira bedeli"nden düşük beyan edilmemesi gerekir.

Ancak aşağıda belirtilen hallerde ise emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

- Boş kalan gayrimenkullerin korunması amacıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,
- Binaların mal sahiplerinin çocuklarının, anne ve babalarının veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi, (Ancak, bu kimselerin her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmişse bu konutların yalnız birisi için emsal kira bedeli hesaplanmaz. Örnek olarak, mal sahibi baba, çocuğunun ikametine iki adet gayrimenkul tahsis etmişse sadece bir adet gayrimenkul için emsal kira bedeli hesaplanmayıp diğeri için emsal kira bedeli hesaplanacaktır.)
- Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi,
- Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğerk kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalar.

Yukarıda da belirtildiği üzere GVK'nun 73'üncü maddesinde yazılı esaslara göre tespit edilen "emsal kira" bedelinden düşük kira gelirinin beyan edilmemesi gerekir.

“Emsal kira bedeli uygulamasının istisnası yükümlülerin usul ve furuunun ikametine tahsis edilen meskenler olduğundan, bu istisnanın yorumla genişletilerek diğerk kan ve sıhri hısımları da kapsadığı düşünölemeyeceği, bu nedenle davacının kayınpederinin kullanımına bedelsiz olarak tahsis ettiği daire için emsal kira bedeli uygulanamayacağı yolundaki Mahkeme kararında isabet görülmediği”ne karar verilmiştir. DANIŞTAY 3. DAİRE E. 1989/1907, K.1991/68

#### 4.5.5. Safi İradın Bulunması Sırasında İndirilecek Giderler

Gayrimenkul sermaye iratlarında, safi iradın tespitinde indirilecek giderler GVK'nun 74'üncü maddesinde aşağıdaki gibi sayılmış olup, giderlerin indiriminde götürü gider ve gerçek gider usulü olmak üzere iki usul mevcuttur.

Götürü gider usulü	Gerçek gider usulü
Kanunla belli edilen % 25 oranının götürü olarak indirilmesi usulüdür. Bu oran, mesken kira hasılatlarında istisna düşüldükten sonra uygulanır. Bu usulü seçen mükellefler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. Haklarda götürü gider usulü söz konusu değildir.	O yıl içerisinde yapılan ve GVK 74'üncü maddede sayılan gerçek giderler indirilir.

Gerçek gider usulü : Gerçek gider usulünde indirilecek giderler 11 bent halinde sayılmıştır:

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

Beş yıllık süre iktisap tarihi itibarıyla başlar. Örneğin 2012 yılında alınan bir konut aynı yıl kiraya verilmişse indirim 2012 yılından başlanır ve 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarında da indirilir. Aynı konut 2015 yılında kiraya verilirse bu durumda da beş yıllık süre yine 2012 yılında başlar; 2015 ve 2016 yılı hasılatlarından iktisap bedelinin % 5'i indirilir. 2016 beyanlarında 2011 ve daha önceki yıllarda iktisap edilen konutlar için indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

5. Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,

6. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amortismanına tabi değer, biliniyorsa maliyet bedeli, bilinmiyorsa, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için VUK'nun 267/3 maddesine göre tespit edilen emsal değerleridir).

6745 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle 193 sayılı Kanunun 74 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yapılan değişiklik uyarınca kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar (Bu harcamalar bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirlenen tutarı aşmıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.)

Söz konusu harcamaların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirtilen tutarı aşmaması halinde, istisna edilen gayrisafi hâsılata isabet edenler hariç olmak üzere harcama tutarının tamamı safi hasılatın tespitinde doğrudan gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

Söz konusu harcamaların 213 sayılı Kanunun 313 üncü maddesinde belirtilen tutarı aşması halinde ise, istisna edilen gayrisafi hâsılata isabet edenler hariç olmak üzere harcama tutarının tamamının doğrudan gider yazılması mümkün olduğu gibi mükelleflerce gayrimenkulün maliyetine ilave edilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi olanağı da bulunmaktadır.

7. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakin iktisadi değerini artıracak surette yenilenmesi, onarımı veya bunlara ilaveler yapılması için yapılan giderler onarım gideri sayılmaz.)

8. Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri,

9. Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,

10. Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli. Kira indirimi gayri safi hasıllattan GVK'nun 74'üncü maddesinin 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerinde yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır. Kiranın indirilmeyen kısmı diğer gelir unsurlarından indirilemez. Bu kısım gider fazlalığı sayılmaz (GVK. md.88/3).

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

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

Gerçek gider yönteminin seçilmesi ve konut kira gelirlerine uygulanan istisnadan yararlanılması durumunda, gerçek gider tutarının istisnaya isabet eden kısmı, gayri safi hasıllattan indirilemeyecektir. Vergiye tabi hasıllata isabet eden indirilebilecek gider kısmı aşağıdaki formül kullanılarak hesaplanabilir.

$$\text{İndirilebilecek Gider} = \frac{\text{Toplam Gider x Vergiye Tabi Hasılat}}{\text{Toplam Hasılat*}}$$

(\*) Vergiye Tabi Hasılat = Toplam Hasılat - Konut Kira Geliri İstisnası

**Örnek:** (A), sahibi olduğu konutu 2016 yılında kiraya vermiş olup, 30.000 TL kira geliri elde etmiştir. Başka geliri bulunmayan mükellef gayrimenkulü ile ilgili olarak, 6.000 TL harcama yapmış olup, gerçek gider yöntemini seçmiştir.

Mükellefin gerçek gider olarak indirebileceği tutar, 6.000 TL tutarındaki toplam giderin vergiye tabi hasıllata isabet eden kısmı kadar olacaktır.



Vergiye Tabi Hasılat = 30.000 - 3.800 = 26.200 TL

İndirilebilecek Gider = (6.000 x 26.200) / 30.000 = 5.240 TL

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

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları (GVK md.74) ile gelir vergisi ve diğer şahsi vergiler, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen gecikme zamları ve faizler, VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri gider olarak indirilemez (GVK md.90).

268 sıra No'lu Gelir Vergisi Kanunu Tebliği ile

- Konutlarda, her bir konut için aylık 500 YTL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin,
- İşyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin 1.11.2008 tarihinden itibaren banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğu getirilmiştir.

#### 4.6. Menkul Sermaye İradı

GVK'nun 75'inci maddesi gereğince, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.

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



Ayrıca, GVK'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasında bazı iratların, kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Bu iratlar;

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler dahil.),

2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde dağıtımı, kazanç dağıtımı sayılmaz.),

5520 sayılı KVK'nun 7'inci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır.

3. Kurumların idare meclisi başkanı ve üyelerine verilen kâr payları,

4. KVK uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,

5. Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.);

6. Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil),

7. Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır),

8. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller,

9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,

10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,

11. (3239 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.)

12. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,



13. (4842 sayılı Kanunla, 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır),

14. Menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler.

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

a) On yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara ödenen irat tutarları,

b) On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları.

16. Bireysel emeklilik sisteminden;

a) On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (28.3.2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),

b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),

c) Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.)

17. Yukarıdaki bentlerde sayılanlar dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler.

Diğer taraftan GVK'nun 76'ncı maddesinde; menkul kıymetlerin kuponlu veya kuponsuz olarak satılması, iştirak hisselerinin devir ve temlik, menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyelerin menkul sermaye iradı sayılmayacağı belirtilmiştir.

#### 4.6.1. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi

Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi genel olarak GVK'nun 94'üncü maddesi hükmü uyarınca tevkifat yoluyla yapılmaktadır.

Tevkif yoluyla vergilendirilen menkul sermaye iratları, belli tutarı (2016 yılı için 30.000 TL) aşmaları halinde yıllık beyanname ile beyan edilir. GVK'nun 94'üncü maddesi uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulmamış ve istisna uygulamasına konu olmayan ve tutarı 1.580 TL'yi aşan menkul sermaye iratları da yıllık beyanname ile beyan edilecektir. (1.580 TL'lik tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğine yönelik bir haddedir.)

Gelir Vergisi Kanununa 5281 sayılı Kanunla eklenen Geçici 67'inci madde ile 2020 yılının sonuna kadar bazı gelirlerin (menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçları, mevduat faizleri, faizsiz bankacılık yapan kurumlardan elde edilen faiz benzeri gelirler ile repo gelirleri) vergilendirilmesinde özel bir düzenleme yapılmıştır. Yapılan düzenleme ile maddede belirtilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi, stopaj şeklinde, banka ve aracı kurumlar tarafından yapılacak ve bu şekilde vergilendirilen gelirler için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.

Buna göre menkul sermaye iratlarının türlerine göre beyan durumları aşağıdaki gibidir;

#### 4.6.1.1. Tevkif Yoluyla Vergilendirilmekle Beraber Belli Tutarı Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları

Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan bazı menkul sermaye iratlarını elde edenler, bu iratlarının gayrisafi tutarlarının GVK'nun 103'üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2016 yılı için 30.000 TL'yi) aşması halinde beyanname vereceklerdir.

1. 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her çeşit tahvil ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,
2. Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahviller ile tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler,
3. Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payları.

Elde edilen gelirin 30.000 TL'yi aşması halinde bu gelirlerin tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Menkul sermaye iratları toplamının 30.000 TL'yi aşıp aşmadığının tespitinde, indirim oranı ve istisna uygulanabilecek menkul sermaye iratlarının, indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının dikkate alınması gerekmektedir.

#### 4.6.1.2. 01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonolarından Elde Edilen Faiz Gelirlerinin Beyanı

2016 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve GVK'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler **indirim oranı uygulanmak suretiyle** beyan edilecektir.

27 Aralık 2016 tarihli ve 29931 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 296 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde 2016 yılında elde edilen bir kısım menkul sermaye iradının beyanında uygulanacak indirim oranı % **38,19** olarak açıklanmıştır.

Bu kapsamda, 2016 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve GVK’nun 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler indirim oranı uygulanmak suretiyle beyan edilecektir.

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

Ayrıca, ticari işletmelere dahil kazanç ve iratlar için indirim oranı uygulanması söz konusu değildir.

Öte yandan 1.1.2006 tarihinden itibaren ihraç edilecek olan Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilecek olan faiz gelirleri ile bunların alım-satım kazançları üzerinden Geçici 67’nci madde uyarınca tevkifat yapıldığından beyan edilmeyecektir. Ancak, Vergi uygulaması bakımından Devlet tahvili ve Hazine bonusu gibi değerlendirilmekle birlikte Eurobondlar geçici 67 nci madde kapsamında değildir. Dolayısıyla 2016 yılında elde edilen ve 30.000 TL’yi aşan Eurobond faiz gelirleri beyan edilecektir.

Beyanname verme sınırı olan 30.000 TL’nin hesabında, indirim oranı uygulanabilecek menkul sermaye iradı tutarı, indirim oranı uygulandıktan sonra kalan kısım itibariyle dikkate alınacaktır. Bu durumda, başkaca beyanı gereken gelirlerin bulunmaması halinde, indirim oranı uygulamasından yararlanabilecek menkul sermaye iradından, gayri safi tutarları toplamı 48.535,83 TL’yi aşmayan tutarlar için yıllık beyanname verilmeyecektir.

#### 4.6.1.3. Özel Sektör Tahvilleri ve Kira Sertifikalarından Elde Edilen Gelirler

GVK'nun 94'üncü maddesine göre, tam mükellef kurumlar tarafından yurtdışında ihraç edilen tahviller ile tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler % 0 ila % 10 arasında vadeye göre değişen oranlarda, 01.01.2006 tarihinden önce ihracı gerçekleştirilen diğer özel sektör tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri ise % 10 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır.

2016 yılında elde edilen ve **30.000 TL**'yi aşan söz konusu faiz gelirleri beyan edilecektir.

Kira sertifikaları dahil olmak üzere 01.01.2006 tarihinden sonra yurtiçinde ihraç edilen tüm özel sektör tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri ise geçici 67 nci madde kapsamında vergilendirilmekte olup, bu **gelirler için beyanname verilmeyecektir.**

#### 4.6.1.4. Kar Paylarının Vergilendirilmesi

GVK'nun 22'nci maddesi hükmüyle, tam mükellef kurumlardan elde edilen aşağıda yazılı 75'inci maddenin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerde yazılı kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmiştir. (İstisna edilen tutar üzerinden GVK 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kar payının beyanı halinde yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.)

Bu gruba giren menkul sermaye iratları;

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen her nevi hisse senetlerinin kar paylarının istisnadan sonraki tutarı (temettü gelirleri) (GVK 75/1), (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları da bu kapsamdadır.)



- 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen yatırım ortaklığı hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutarının yarısı (GVK 75/1),
- Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak hisselerinden doğan kazançların istisnadan sonraki tutarı (limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar dahil) (GVK 75/2),
- Tam mükellef kurumlardan elde edilen kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarının istisnadan sonraki tutarı (GVK 75/3),

Tam mükellef kurumlardan elde edilen ve yukarıda sayılan kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacaktır. Beyana tabi başka gelirlerin bulunmaması halinde, gelir 30.000 TL'yi aşmıyor ise beyan edilecektir.

Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde karın dağıtım aşamasında yapılan % 15 oranındaki vergi kesintisinin tamamı (istisnaya isabet eden kısım dahil) mahsup edilecek olup, mahsup sonrası kalan tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir.

Kurumların 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarını dağıtmaları halinde, gerçek kişilerce elde edilen bu kar payları, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerine ilişkin olup, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar ile GVK'nun Geçici 61 inci maddesi kapsamında vergi kesintine tabi tutulmuş olan yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtılması halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar paylarının net tutarına elde edilen kar payının 1/9'u eklendikten sonra bulunan tutarın yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacaktır. Beyan edilen tutarın 1/5'lik kısmı hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.





Menkul Sermaye İratlarına ilişkin bildirim doldurulurken, sadece adi komandit şirketlerin komanditer ortakları, limited şirket ortakları ve anonim şirketlerin kurucu ortakları ile yönetim kurulu üyesi ortakları ödemiş oldukları BAĞ-KUR primlerini elde edilen menkul sermaye iradı tutarıyla sınırlı olmak üzere indirebileceklerdir.

#### 4.6.1.5. Tutarı 1.580 TL'yi Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları

Türkiye'de vergi tevkifatına tabi tutulmamış ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratlarından aşağıda sayılanların tutarı 1.580 TL'yi geçmesi halinde beyan edilecektir:

- Adi komandit şirketlerin komanditer ortaklarına isabet eden kar payı (GVK md.75/2),
- Her nevi alacak faizi (GVK md.75/6),
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen gelirler (01.01.2006 tarihinden önce ihraç/iktisap edilenler), (GVK md.75/8),
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında elde edilen para ve ayınlar (GVK md.75/9),
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında elde edilen iskonto bedelleri (GVK md.75/10),
- Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri
- Yurt dışından elde edilen faiz, repo, kar payı vb. diğer menkul sermaye iratları (Yurt dışından ödenen vergilerin mahsubu ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde değerlendirilir).

Bu gelirlerin beyanında esas alınan 1.580 TL'lik had, yukarıda da belirtildiği üzere bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğini gösteren bir haddedir. Bu had, yukarıda belirtilen gelirlerin her biri için ayrı ayrı uygulanmayacak olup, bu gelirler ile vergi tevkifatına tabi olmayan ve istisna uygulanmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı olarak dikkate alınacaktır.

#### 4.6.1.6. Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Aşağıda sayılan menkul sermaye iratları, tutarları dikkate alınmaksızın beyan edilmez. Diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmez.

1. GVK'nun Geçici 67 nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş olan;
  - Mevduat faizleri,
  - Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
  - Repo kazançları.
2. Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından ayrılmalar nedeniyle yapılan ödemelerin ve bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları,
3. Kurumlar vergisi mükelleflerince 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtım halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları,
4. Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları. (Maliye Bakanlığı, 243 Seri No'lu GV GT ile karın sermayeye ilavesi halinde sermayeye ilave edilen karın, kaynağının -sermaye yedeği veya kar yedeği- bir öneminin bulunmadığını, her

halükarda kar payını elde eden gerçek kişi ortakların, tutarı ne olursa olsun menkul sermaye iradı olarak beyan etmeyeceklerini açıklamıştır.),

5. Dar mükellef gerçek kişilerin tevkif yoluyla vergilendirilmiş menkul sermaye iratları (kurumlardan elde edilen kar payları dahil),

Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşamakta olan Türk vatandaşlarının (210 Seri No'lu GV Genel Tebliği ile dar mükellef sayıldıklarından), Türkiye'de elde ettikleri tevkif yoluyla vergilendirilmiş menkul sermaye iratları (kurumlardan elde edilen kar payları dahil), tutarları ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

(GVK'nun 3 üncü maddesine göre, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılarak tam mükellefiyet esaslarına göre vergilendirilirler)

6. 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan, Devlet tahvili ve Hazine bonusu faiz gelirleri (Eurobondlardan elde edilen faiz gelirleri hariç)

7. 01.01.2006 tarihinden sonra yurtiçinde ihraç edilen tüm özel sektör tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri

#### 4.6.1.7. Kesilen Vergilerin Mahsubu

Menkul sermaye iratları üzerinden kesilen vergilerden beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısım, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Kar paylarının beyan edilmesi durumunda ise, beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kar paylarının dağıtım aşamasında kurum bünyesinde yapılan vergi kesintisinin tamamı mahsup edilecektir.

#### 4.6.1.8. Menkul Sermaye İratlarının Beyan Durumuna İlişkin Özet Tablo

Aşağıdaki tablo, mükelleflerin menkul sermaye iratları dışında, beyanı gereken başka gelirlerinin olmadığı varsayılarak hazırlanmıştır. Menkul sermaye iradından başka gelirler de olması durumunda GVK'nun 85'inci ve 86'ncı maddelerinde yer alan gelirin toplanması ve beyanı ile toplama yapılmayan haller hükümlerine uygun olarak işlem yapılması gerekmektedir.

2016 Yılında Elde Edilen Bazı Menkul Sermaye İradı Gelirlerin Beyanı		
MENKUL SERMAYE İRADININ TÜRÜ	BEYAN DURUMU	ÖZELLİKLERİ
Mevduat faizleri	Beyan Dışı	GVK'nun geçici 67'inci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuşlardır. Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Özel Finans Kurumlarının (Katılım Bankası) Ödenen Kar Payları	Beyan Dışı	
Repo Gelirleri	Beyan Dışı	
01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının faiz gelirleri	Beyan Dışı	
01.01.2006 tarihinden itibaren yurtiçinde ihraç edilen özel sektör tahvillerinin faiz gelirleri (Yurtiçinde ihraç edilen kira sertifikaları dahil)	Beyan Dışı	
Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemeler.	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Kurumlar vergisi mükelleflerince 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtım halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları.	Beyan Dışı	İstisna
Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.



elde edilen kar payları.		
01.01.2006 tarihinden önce ihraç/iktisap edilen hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller	1.580 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 1.580 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	1.580 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 1.580 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 vb.)		
Her çeşit alacak faizleri		
01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her çeşit tahvil ve Hazine bonosu faiz gelirleri (TL cinsinden)	% 38,19 oranında indirim uygulandıktan sonra kalan tutar 30.000 TL'yi aşıyorsa beyan edilecektir.	Tevkifat uygulanan gelirlere ilişkin 30.000 TL'lik tutarı aşması halinde beyan edilecektir.
01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her çeşit Tahvil ve Hazine Bonosu faiz gelirleri (döviz, altına veya başka bir değere endeksli)	İndirim oranı uygulanmayacak olup, toplam tutarı 30.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	
Eurobondlardan elde edilen faiz gelirleri	İndirim oranı uygulanmayacak olup, toplam tutarı 30.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	
Tam mükellef kurumlar tarafından <u>yurtdışında</u> ihraç edilen tahviller ve tam mükellef varlık	Toplam tutarı 30.000 TL'yi aşıyorsa beyanda	



kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler	bulunacaktır.	
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 30.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunacaktır.	
Her nev'i hisse senetlerinin kar payları	Elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 30.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunacaktır.	
İştirak hisselerinden doğan kazançlar	Elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 30.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunacaktır.	
Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları	Elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 30.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunacaktır.	

## 4.6.2. Menkul Sermaye İratlarında İstisna

GVK'nun 6728 sayılı Kanununun 11 nci maddesi ile değişik 22 nci maddesi uyarınca;

1. Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnadan yararlananların (aşağıdaki (2) numaralı fıkra kapsamında sigorta yaptırılanlar dâhil) vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler hariç olmak üzere, on yıl tamamlanmadan tek primli yıllık gelir sigortalarından ayrılmalari hâlinde, ayrılma tarihinde yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendine göre tevkifat yapılır. İrat tutarlarının tespitinde 75 inci maddede yer alan hükümlere uyulur.

2. 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendi ile aynı fıkranın (16) numaralı bendinin (c) alt bendi kapsamında yapılan ödemeleri, sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatıranların, bu sigorta için yatırdıkları kısma tekabül eden ödemelerin içerdiği irat tutarları (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dâhil) gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutarlar üzerinden 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) ve (16) numaralı bentlerine göre tevkifat yapılmaz. Şu kadar ki; bu istisnadan yararlananların vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler hariç olmak üzere, ödeme olarak on yıl tamamlanmadan tek primli yıllık gelir sigortalarından ayrılmalari hâlinde, bu fıkraya göre istisna edilen tutarlar üzerinden, ödemenin kaynağına göre 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendi veya aynı fıkranın (16) numaralı bendinin (b) alt bendi için belirlenen oranlar dikkate alınarak tevkifat yapılır. İrat tutarlarının tespitinde 75 inci maddede yer alan hükümlere uyulur.

### 4.6.2.1. Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarından Yapılan Ödemelere İlişkin İstisna Uygulaması

Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. Sigorta süresi on yıldan

daha az olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemeler ise gelir vergisi istisnası kapsamı dışında bulunmaktadır.

Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından on yıl tamamlanmadan ayrılma halinde yapılan ödemelere gelir vergisi istisnası uygulanmayacak olup, söz konusu ödemeler üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendine göre 12.1.2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Tevkifat, ayrılma tarihinde yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden yapılacak olup söz konusu irat tutarı; 193 sayılı Kanunun 75 inci maddesinde belirtildiği üzere varsa fesih ve iştirah kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek hesaplanacaktır.

Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle on yıl tamamlanmadan ayrılma halinde ise söz konusu irat tutarları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

**ÖRNEK 1:** (A) 31.10.2016 tarihinde akdetmiş olduğu 15 yıl süreli tek primli yıllık gelir sigortasını üç yıl sonra sonlandırarak sistemden ayrılmış olup kendisine ödenen 70.000 TL'nin içerdiği 20.000 TL'lik irat tutarı üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendine göre % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

#### 4.6.2.2. Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarına Yapılan Aktarımlarda İstisna Uygulaması

Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketlerinden; on yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ve vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlar ile bireysel emeklilik sisteminden; emeklilik hakkı kazananlar ve bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlar kendilerine yapılan ödemeleri sigorta süresi on yıl ve üzeri veya



ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatırdıkları takdirde, bu sigortalar için yatırılan kısma tekabül eden ödemelerin içerdiği irat tutarları (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil) gelir vergisinden müstesnadır.

Aktarım nedeniyle gelir vergisinden istisna edilen irat tutarı; 193 sayılı Kanununun 75 inci maddesinde belirtildiği üzere, sigorta poliçelerinden yapılan aktarımlarda varsa fesih ve iştira kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek hesaplanacaktır. Bireysel emeklilik sisteminden yapılan aktarımlarda ise istisna edilen irat tutarı, hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri dahil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilerek hesaplanan tutar olacaktır.

Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından; on yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenmesi gereken ancak tek primli yıllık gelir sigortasına aktarım nedeniyle gelir vergisinden istisna edilen irat tutarları üzerinden 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (15) numaralı bendine göre tevkifat yapılmayacaktır.

Bireysel emeklilik sisteminden; emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılması gereken ancak tek primli yıllık gelir sigortasına aktarım nedeniyle gelir vergisinden istisna edilen irat tutarları (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.) üzerinden de 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendine göre tevkifat yapılmayacaktır.

Tevkifat yapılmaması için aktarım yapılan tek primli yıllık gelir sigortasının sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olmalıdır. Dolayısıyla, sigorta süresi on yıldan daha az olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yapılan aktarımlar nedeniyle söz konusu gelir vergisi istisnasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Katılımcıların aktarım sonrasında tek primli yıllık gelir sigortalarından on yıl tamamlanmadan ödeme alarak ayrılmaları halinde ise, 193 sayılı Kanunun 22 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre istisna edilen tutarlar üzerinden, sigorta poliçelerinden yapılan aktarımlarda 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendine göre 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği %15 oranında, bireysel emeklilik sisteminden yapılan aktarımlarda ise 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (b) alt bendine göre 13.8.2012 tarihli ve 2012/3571 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği % 10 oranında tevkifat yapılır.

Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle on yıl tamamlanmadan ayrılma halinde ise söz konusu irat tutarları üzerinden tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

**ÖRNEK 2:** (B), 31.1.2006 tarihinde akdetmiş olduğu bireysel emeklilik sözleşmesi ile ilgili olarak sistemde 1.9.2016 tarihi itibarıyla oluşan 56.000 TL'lik birikim tutarını, toplu ödeme şeklinde alarak bireysel emeklilik sisteminden ayrılmak yerine, sigorta süresi ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortasına aktarmıştır.

(B)'nin bireysel emeklilik sisteminden aldığı 56.000 TL ödeme içindeki irat tutarı 15.000 TL olup, bu tutar üzerinden ilgili bireysel emeklilik şirketince 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine göre %5 oranında uygulanması gereken tevkifat, söz konusu istisna uygulaması nedeniyle yapılmayacaktır.

(B)'nin akdetmiş olduğu tek primli yıllık gelir sigortasını on yıl tamamlanmadan sonlandırması halinde aktarım nedeniyle istisna tutulan 15.000 TL üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında %10 oranında tevkifat yapılacaktır. (B)'nin sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılması halinde ise 15.000 TL üzerinden herhangi bir tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

### 4.6.2.3. Geçiş Dönemi Uygulaması

193 sayılı Kanunun 22 nci maddesinde 6728 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin yürürlük tarihi olan 9.8.2016 tarihinden önce akdedilmiş tek primli yıllık gelir sigortası sözleşmelerine ilişkin olarak yapılan ödemeler bakımından, 193 sayılı Kanunun 22 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında 6728 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önceki hükümler uygulanacaktır.

Dolayısıyla, 9.8.2016 tarihinden önce akdedilmiş tüm tek primli yıllık gelir sigortası sözleşmelerine ilişkin olarak yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. Söz konusu istisna uygulamasında sigorta süresinin ve poliçenin sonlandırılma tarihinin önemi bulunmamaktadır.

**ÖRNEK 3:** (C), 1.3.2013 tarihinde akdetmiş olduğu on yıl süreli tek primli yıllık gelir sigortasını üç yıl sonra sonlandırarak sistemden ayrılmıştır. Kendisine ödenen 120.000 TL'nin içerdiği 20.000 TL'lik irat tutarının tamamı gelir vergisinden istisna olup bu tutar üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendi kapsamında herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır

### 4.7. Diğer Kazanç ve İratlar

Yapısı itibariyle devamlılık göstermeyen mutad meslek halinde yapılmayan, daha çok 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.

Tam mükellef gerçek kişiler, istisna haddini aşan diğer kazanç ve iratları için, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Diğer kazanç ve iratlar iki gruptan oluşmaktadır.

## Değer Artış Kazançları

**Değer Artışı Kazançları, GVK'nun mükerrer 80'inci maddesinde 6 bent halinde düzenlenmiştir. Değer artışı kazancı olarak vergilendirilen gelir, mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançtır.**

Değer Artış Kazançları;

1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan (Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan) fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,
2. İhtira beratları hariç olmak üzere GVK'nun 70/5'inci maddesinde yazılı olan arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, alametifarika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar,
3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar serbest meslek kazancıdır),
4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar,
5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar,
6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70'inci maddenin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve



hakların iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır).

“Bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğundan, dairelerin satışından elde edilen kazanç değer artış kazancı değildir.”

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ GENEL KURULU E. 2004/51, K. 2004/80

GVK'nun geçici 71'inci maddesine göre 01.01.2007 öncesi iktisap edilmiş olan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık süre esas alınır.

2016 yılı için elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 11.000 TL'si gelir vergisinden müstesnadır.

İstisna tutarı değer artış kazançları toplamına uygulanacaktır. İstisnayı aşan kazançlar beyan edilirken, kazancın tamamı beyannamede gösterilip istisna düşüldükten sonraki kısım vergiye tabi matrah olacaktır.

Değer artış kazançlarında endeksleme uygulaması GVK'nun mükerrer 81'inci maddesinin yedinci fıkrasında düzenlenmiş olup söz konusu hükme göre; mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Söz konusu fıkra 5281 sayılı Kanunla, 01.01.2006 tarihinden sonra yürürlüğe girecek şekilde eklenen hüküm ise bu endekslemenin yapılabilmesini, artış oranının en az %10 olmasına bağlamıştır.

Faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır.

Aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alınıp satılması halinde, bunların kazancı birlikte hesaplanır. Alım satımın birinden doğan zarar, diğerinin karından mahsup edilir. Sonucun zarar olması halinde bu zararın GVK'nun 88'inci maddesi hükmü uyarınca diğer gelir unsurlarından mahsubu mümkün değildir.

“Bir kısmı veraset yoluyla intikal etmekle birlikte mirasçılar tarafından tamamlanan binada bulunan taşınmazın satışından elde edilen gerçek değer artışının saptanmasında muristen intikal eden değer göz önünde bulundurulması” gerektiğine hükmedilmiştir.

DANIŞTAY 3.DAİRE E. 2004/2711, K. 2005/1657

Değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde “elden çıkarma” deyimi, mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

“Değer artış kazançlarının vergilendirilmesi için intikalın ivazsız olup olmadığının tespiti gerekmektedir.”

DANIŞTAY 4. DAİRE E. 2001/1088, K. 2002/834

Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur.

Hâsılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerleme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

“Dava, gayrimenkul satışından elde ettiği değer artış kazancını beyan etmediği ileri sürülen davacı adına salınan gelir vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılmıştır. Taşınmaz satışında değer artışı kazancını hesaplarken gayrimenkulün maliyetinin tespitinde çıplak mülkiyetin alım bedeliyle intifa hakkı alım bedelinin birlikte değerlendirilmesi gerekir.” DANIŞTAY 4. DAİRE E. 2008/4394, K. 2009/2552

## Arızı Kazançlar

**Arızı Kazançlar**, GVK'nun 82'nci maddesinde 6 bent halinde düzenlenmiştir. **Arızı kazançlar, yapılması devamlılık arz etmeyen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler içermektedir.**

Bunlar;

1. Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar,
2. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetiyle serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlanmamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat,
3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştamallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinden doğan kazançlar dahil),
4. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat,
5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil),
6. Dar mükellefiyete tabi olanların ulaştırma işlerini arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

1, 2, 3 ve 4 numaralı bentlerde sayılan arızı kazançlarda (henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) bir takvim yılında elde edilen kazançlar toplamının 2016 yılı için 24.000 TL'lik kısmı vergiden istisnadır.

İstisna tutarı arızı kazançlar toplamına uygulanacaktır. 1, 2, 3 ve 4 numaralı bentlerde yazılı kazançların istisnayı aşan kısımları, diğerlerinde (5 ve 6 numaralı bentlerde yazılı kazançlarda) kazancın tamamı vergiye tabi tutulur.

#### 4.7.1. Geçici 67'inci 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 diğer kamu tüzel kişiliklerince çıkarılan menkul kıymetlerin faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler.

##### 4.7.1.1. Mevduat Faizleri, Repo Gelirleri ve Özel Finans Kurumlarından Elde Edilen Gelirler

Söz konusu gelirler üzerinden GVK'nun Geçici 67'inci 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 vadeli/vadesiz hesap olması durumu değiştirmemektedir.

Bu gelirler için tam ve dar mükelleflerce tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmeyeceği gibi, Geçici 67'inci madde kapsamında elde edilen gelirlere ilişkin olarak verilecek ihtiyari beyana da dahil edilmeyecektir.

#### 4.7.1.2. 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.

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.

Ancak, tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahviller ise, GVK'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları arasında tanımlanmış olmakla birlikte bahse konu tahviller geçici 67 nci madde kapsamına giren menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı sayılmadığından, geçici 67 nci madde kapsamında tevkifata tabi değildir.

Bu çerçevede, tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faiz gelirlerinin vergilendirilmesinde, 2011/1854 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişik 2009/14592 sayılı Kararnamede yer alan vade ve oranlar dikkate alınmak suretiyle GVK'nun 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılacaktır.

Eurobondlar Geçici 67'inci madde kapsamında bulunmadığından, bu kâğıtlardan elde edilen gelirler üzerinden anılan madde kapsamında tevkifat yapılması söz

konusu değildir. Bu gelirler, 31.12.2005 tarihindeki geçerli olan hükümlere göre vergilendirilmektedirler.

#### 4.7.1.3. Hisse Senedi Kar Payları ile Alım-Satım Kazançları

Hisse senedi kar payları menkul sermaye iradı olup, Geçici 67'inci madde kapsamı dışında tutulduğundan tevkifat yapılmamaktadır. Hisse senedi kar paylarının nasıl vergilendirileceğine ilişkin açıklamalar Menkul Sermaye İratlarının Beyanı bölümünde yapılmıştır.

01.01.2006 tarihinden itibaren iktisap edilen hisse senetleri alım-satımı kazançları ise Geçici 67'inci maddenin (1) numaralı bendi uyarınca vergilendirilmektedir. 27.09.2010 tarihli ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından Geçici 67'inci madde kapsamında hisse senetlerine (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ilişkin olarak elde edilen kazançlar için uygulanacak tevkifat oranı % 0 olarak tespit edilmiştir. Söz konusu gelirler için yıllık veya münferit beyanname verilmeyecektir.

1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetleri alım-satım kazançları için geçici 67 nci madde kapsamında tevkifat yapılması söz konusu değildir. Bu gelirler 31.12.2005 tarihinde geçerli olan mevzuat hükümlerine göre vergilendirilecek olup, maliyet bedeli endekslemesi ve istisna uygulamasından sonra kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir.

Öte yandan tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler tevkifata tabi olmayacağı gibi bu gelirler için GVK'nun Mükerrer 80 inci maddesi de uygulanmayacağından değer artış kazancı olarak yıllık gelir vergisi beyannameyi verilmesi de söz konusu değildir.

#### 4.7.1.4. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Katılma Belgeleri ile Yatırım Ortaklıkları Hisse Senetlerinden Elde Edilen Gelirler

5527 sayılı Kanunla GVK'nun geçici 67'inci maddesinin (8) numaralı fıkrasında yapılan değişiklikle, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına borsa yatırım fonları, konut finansman fonları ve varlık finansman fonları da dahil edilmiştir.

Buna göre, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları dahil ) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları üzerinden;

1 ) Borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları için % 0,

2) Yukarıdaki bentte sayılanlar dışında kalanlar için 1 Ekim 2006 tarihine kadar uygulanmak üzere % 10, 1 Ekim 2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere % 0,

oranında tevkifat yapılacaktır.

Yatırım Fonu Katılma Belgeleri ile Yatırım Ortaklıklarından elde edilen gelirler 1.10.2006 tarihine kadar Fon/Ortaklık bünyesinde vergilendirildiğinden, katılımcı bazında vergileme söz konusu değildir. Dolayısıyla, katılımcı bazında vergilendirmeye 1.10.2006 tarihinden itibaren başlanılmış olup, konuya ilişkin olarak 27.9.2010 tarihli ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca söz konusu oran, söz konusu Bakanlar Kurulu Kararının yürürlük tarihi olan 1.10.2010 tarihinden itibaren tam ve dar mükellef gerçek kişiler için %10 olarak belirlenmiştir.

Yatırımcıların 1.10.2006 tarihinden önce iktisap ettikleri yatırım fonları katılma belgeleri için; Eylül ayının son işlem gününde ilgili yatırım fonu katılma belgesinin kapanış fiyatı, yatırım ortaklığı hisse senetleri için ise; bu hisse senetlerinin Eylül



ayının son işlem gününde borsada oluşan ağırlıklı ortalama fiyatı, alış maliyeti olarak dikkate alınacaktır.

Sürekli olarak portföyünün en az %51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan *katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler*, tevkifat kapsamında olmayacaktır.

Menkul kıymetler yatırım fonlarının ilgili olduğu fona iadesi ve menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri alım-satımından elde edilen gelirler için de yıllık beyanname verilmeyecektir.

Hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinin elden çıkarılmasından doğan gelirler ise 2012/3141 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği geçici 67'inci madde kapsamında hisse senetlerinin tabi olduğu vergileme esaslarına tabi olduğundan, bu gelirler üzerinden % 0 oranda tevkifat yapılacak ve mükelleflerce bu gelirler için beyanname verilmeyecektir.

#### 4.7.1.5. Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinden Elde Edilen Gelirler

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'inci maddenin (13) numaralı fıkrasına göre, bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte ekonomik veya finansal 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 sözleşmeleri geçici 67. madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunacaktır.

Bu hüküm uyarınca, bankalar veya aracı kurumlar, bu nitelikte bir işlem yapmaları halinde; vadeli işlem veya opsiyon sözleşmesinin hükmünden yararlanıldığı anda,

sözleşmeye baz alınan kıymetin piyasa fiyatına göre oluşan değeri ile işlem fiyatına göre oluşan değeri arasındaki fark üzerinden sözleşmenin sona erdiği tarih itibarıyla 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, 12.1.2009 tarihli ve 2009/14580 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1.1.2009 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 1.1.2009 tarihinden itibaren yapılan söz konusu işlemlerden elde edilen gelirlere % 10 yerine % 0’lık tevkifat oranı uygulanmakta olup, 27.9.2010 tarihli ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca da 1.10.2010 tarihinden itibaren tüm tam ve dar mükellef gerçek kişilerin söz konusu işlemlerden elde ettikleri gelirler %0 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır.

Hisse senedi ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılanlar dışında kalan sözleşmelerden dar ve tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen gelirler üzerinden ise 2006/10731 sayılı ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları gereğince % 10 oranında tevkifat yapılacaktır.

Vadeli işlem ve opsiyon borsasında sayısız türde sözleşme yapılması mümkün olup, ülkemizde en yaygın olan sözleşmeleri 4 grupta toplamak mümkündür:

- Endeks sözleşmeleri
- Döviz sözleşmeleri
- Faiz sözleşmeleri
- Emtia sözleşmeleri (buğday, pamuk ve altın)

#### 4.7.1.6. Kredi Teminatı Sağlamak Üzere Kurulmuş Olan Kurumlarca 193 Sayılı Kanunun Geçici 67'nci Maddesi Kapsamında Elde Edilen Gelirlerde Tevkifat Uygulaması

6745 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişik 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin beşinci fıkrasında; gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının geçici 67 nci maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemeyeceği belirtilmiş; Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden geçici 67 nci maddenin (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. 6745 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle yapılan değişiklik ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (I) bendi kapsamına giren kurumlarda kapsam alınmış ve bu kurumlarında elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu değişiklik 7.9.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin beşinci fıkrasında yapılan değişikliğin kapsamına, yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar girmektedir.

Yapılan değişiklik ile söz konusu kurumlarca menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler üzerinden 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında bankalar ve aracı kurumlar tarafından tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca, söz konusu kurumlarca elde edilen 193 sayılı Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

Bu uygulama söz konusu kurumların 7.9.2016 tarihinden itibaren elde edecekleri gelirler için geçerli olup, bu tarihten önce elde edilen gelirler üzerinden anılan fıkralar kapsamında bankalar ve aracı kurumlarca tevkifat yapılması gerekmektedir.

#### 4.7.2. İhtiyari Beyan

GVK'nun geçici 67'inci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için dar mükellefler de dahil olmak üzere takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilecektir.

Bu gelirlerin beyanı 269 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "GVK'nun geçici 67/11 inci Maddesine Göre İhtiyari Beyanda Bulunan Mükellefler İçin" düzenlenen yıllık gelir vergisi beyannameyle, izleyen yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar yapılacaktır.

Geçici 67'inci madde kapsamında tevkif edilen vergilerin mahsup ve iadesine imkan sağlayan bu beyan ihtiyari bir beyan olup, bu imkândan yararlanılabilmesi için ihtiyari beyanın kanuni süresinde yapılması gerekmektedir. Süresi geçtikten sonra yapılan ihtiyari beyanlara dayanılarak işlem yapılması mümkün değildir.

İhtiyari beyan, tam mükelleflerce ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesine, öteden beri mükellef olanlar için ise bağlı oldukları vergi dairesine yapılacaktır.

Dar mükellefler ise ihtiyari beyanlarını İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Boğaziçi Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne yapacaklardır.

Söz konusu beyan sadece menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım-satımına ilişkin olarak yapılacak olup, faiz ve itfa gelirlerinin beyanı söz konusu değildir. Alım- satım işlemlerine ilişkin olarak beyan edilecek kazançlara uygulanacak oran, 2012/3141 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince, hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve ödeme süresi sözleşmeleri, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören aracı

kuruluş varantları dahil olmak üzere hisse senetleri (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ve hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar için % 0, diğer kazançlar için % 10 olarak tespit edilmiştir.

Beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilecektir. Mahsup ve mahsup sonrası kalan tutarın iade işlemleri 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalara göre yapılacaktır.

Mahsup ve iadenin yapılabilmesi için tevkif yoluyla kesilen vergilerin beyannameye dahil edilen kazançlara ilişkin olması şarttır.

Alım-Satım işlemlerine ilişkin olarak yapılacak ihtiyari beyanda, aynı türden menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına ilişkin olması şartıyla yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilecektir. Konuyla ilgili detaylı açıklamalar 269 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer almaktadır.

#### 4.7.3. Geçici 67'inci 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 BONOSU 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	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

## 5. GELİRİN TOPLANMASI VE YILLIK BEYAN

Mükellefler GVK'nun 2'nci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Gelir Vergisi Kanununa göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur.

Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır.

Tam mükellef gerçek kişiler, yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirleri için yıllık beyanname vermek ve diğer gelirleri nedeniyle verecekleri yıllık beyannameye bu gelirlerini dahil etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk, tevkif suretiyle vergilendirilip vergilendirilmediğine, tutarına veya niteliğine bakılmaksızın yabancı ülkelerde elde edilen bütün gelirler için geçerlidir.

Yabancı ülkede elde edilen gelirin, mükellefin iradesi dışındaki sebeplerle Türkiye'ye getirilemediğinin tevsik edilmesi halinde bu gelir, elde edildiği yılın geliri sayılmayacaktır. Bu durumda söz konusu gelir, mükellefin bu gelire tasarruf edebildiği yılın geliri sayılarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Ancak yabancı ülkede elde edilen gelire hukuken ve fiilen tasarruf edilebildiği halde iradi olarak Türkiye'ye getirilmemesi durumunda bu gelir, tasarruf edildiği yılın geliri olarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Beyan edilen gelir üzerinden tarh edilen vergiden, yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubu ise GVK'nun 123'üncü maddesindeki esaslara göre yapılacaktır.

Dar mükellef gerçek kişiler, ticari kazançları ile gerçek usulde tespit edilen zirai kazançları, vergi kesintisine tabi tutulmamış serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Ticari ve zirai faaliyetten kazanç sağlanmamış olsa bile yıllık beyanname verilecek ve faaliyet sonucu beyannamede gösterilecektir. Dar mükellef gerçek kişiler tevkif yoluyla vergilendirilmiş serbest meslek kazançları için yıllık beyanname vermeyeceklerdir.

## 5.1. Toplama Yapılmayan Haller

Tam mükellef gerçek kişiler, aşağıdaki gelirleri için yıllık beyanname vermeyecek ve diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir (GVK Md.86).

**a)** Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, GVK 75'inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde<sup>7</sup> yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

<sup>7</sup> Bu düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

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

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı 2016 yılı için 30.000 TL'yi - aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücretleri dahil),

c) Vergiye tabi gelir toplamı [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı 2016 yılı için 30.000 TL'yi - aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilmiş ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2016 yılı için 1.580 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

Ayrıca tevkifata tabi tutulmuş mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları, kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans

---

a) On yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara ödenen irat tutarları,

b) On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları.(\*\*\*\*)

16. Bireysel emeklilik sisteminden;

a) On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),

b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),

c) Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.).") Bu maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinde yer alan irat tutarı; varsa fesih ve iştirak kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek bulunur. Aynı fıkranın (16) numaralı bendinde yer alan irat tutarı; hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri dahil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilerek bulunur."

kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları, repo gelirleri ve menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları tutarları ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Dar mükellef gerçek kişiler ise aşağıdaki gelirleri için yıllık beyanname vermeyecek ve diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

- Tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar payları,
- Gerçek usulde tespit edilmeyen zirai kazançlar,
- Diğer ücretler,
- Diğer kazanç ve iratlar,
- Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları,

## 5.2. Yıllık Beyanname Verilmesi ve Gelirin Toplanmasıyla İlgili Esaslar

Tam mükellef gerçek kişiler için yıllık beyanname verilmesi ve gelirin toplanmasıyla ilgili olarak aşağıda belirtilen çerçevede karar verilmesi gerekmektedir.

Öncelikle, elde edilen gelir unsurları tek başına değerlendirilecek ve farklı gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan ancak tek başına değerlendirildiğinde beyanname verme yükümlülüğü bulunanlar yıllık beyannameye birleştirilecektir. Her bir kazanç unsuru tek başına ele alındığında beyan zorunluluğunun dışında kalıyorsa beyannameye birleştirilmeyecektir. Genel kural bu olmakla beraber, GVK’nun 86’ncı maddesinin 1-c bendine göre; vergiye tabi gelir toplamının (gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, GVK’nun 75’inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı ve tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler hariç olmak üzere) 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (30.000 TL) aşması halinde; Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul



sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyannameye verilecektir.  
(GVK Md.86/1-c).

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenecektir.

Ticari kazançlar, gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançlar ve serbest meslek kazançları için zarar dahi elde edilmiş olsa yıllık beyanname verilmesi zorunludur.

### 5.3. Yıllık Beyannameye Dahil Kazanç ve İratlardan Zarar Mahsubu

Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından oluşan zararlar, (Diğer kazanç ve iratlardan olanlar hariç), diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edilir. Vergilendirme döneminde mahsubun mümkün olmaması halinde, zarar bakiyesi gelecek yıllara devredilir. Bu yılların gelir unsurlarından indirilir. Ancak arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilemeyen zarar bakiyesi sonraki yıllara devredilemez.

Gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğanlar hariç (gider fazlasından oluşan zararın mahsubunda da belli kısıtlamalar vardır.) sermayede meydana gelen azalmalar zarar olarak kabul edilmez.

Değer artış kazançları bakımından menkul kıymet alım satımında aynı tür menkul kıymetlerin alım satımından doğan zararlar kendi içerisinde mahsup edilebilir.

Birbirini izleyen birden fazla yılların sonucunun zarar olması halinde sonraki yılların gelirinden en eski yıl zararından başlanarak mahsup yapılır. Kârın yetersiz olması veya zarar edilmesi dolayısıyla kullanılamayan geçmiş yıl zararları bir sonraki yıl beyannamesine otomatik olarak aktarılmadığından, bu zararların bir hak kaybına mahal vermeyecek şekilde beyannamele dikkatle yazılması uygun olacaktır.

Kazanç olduğu halde, geçmiş yıla ait zararın mahsubu yapılmamışsa bu zararın sonraki yıllarda kazançtan mahsubu mümkün değildir. Bunun aksi yönünde de görüşler bulunmakla birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görüşü zararın, indirim imkânı olduğu halde gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılmaması halinde indirim konusu yapılmayan kısmın sonraki yılların gelirinden indirilmesinin mümkün olmadığı şeklindedir.

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar, ülke içinde elde edilen gelirlerden belli koşulların yerine getirilmesi halinde mahsup edilebilir (GVK md.88). Ancak, kazançları Türkiye'de gelir vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların mahsup imkanı bulunmamaktadır.

## 6. BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK DİĞER İNDİRİMLER

Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir:

### 6.1. Hayat Sigortası ve Şahıs Sigortası Primleri

Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63'üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.) mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden indirilebilir.

Beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutar esas alınacaktır. Sigortanın Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şarttır. Eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim ve katkı payları öncelikle kendi gelirlerinden indirilir.

Kanun maddesinde bahsedilen küçük çocuk tabirinden ne anlaşılması gerektiği ise 3 Seri No’lu Gelir Vergisi Sirkülerinde açıklanmıştır. Söz konusu Sirkülerde küçük çocuk tabirinden, 18 yaşını doldurmamış ve mükellef tarafından bakmakla yükümlü olunan (nafaka suretiyle bakılanlar dahil) kişilerin anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre, ücretlinin bakmakla yükümlü olduğu ancak 18 yaşını doldurmuş olan çocukları için ödenen primlerin ücret matrahından indirilmesi mümkün değildir.

## 6.2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi

Beyan edilen gelirin % 10’unu aşmaması, Türkiye’de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler) indirim konusu yapılabilir.

01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere GVK’nun mükerrer 121’inci maddesinde yer alan vergi indirimini yürürlükten kaldırdığından parantez içi hükmün işlerliği kalmamıştır. Buna göre yıl içerisinde tevkif suretiyle vergilendirilen ücretler nedeniyle aynı Kanununun 86’ncı maddesine göre yıllık beyanname verilmesi halinde, ücretliler bu indirimden ayrıca yararlanabileceklerdir.

### 6.3. Engellilik İndirimi

Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen engellilerin beyan edilen gelirlerine, GVK 31 inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan engellilik indirimi uygulanmaktadır. Engellilik İndiriminden;

- 1- Engelli hizmet erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı,
- 2- Engelli serbest meslek erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı,
- 3- Engelli olup basit usulde vergilendirilenler,

yararlanır.

GVK'nun 31'inci maddesinde yer alan engellilik indirimi tutarları 2016 takvim yılı için 290 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği<sup>8</sup> ile belirlenmiştir. Buna göre, 2016 yılında elde edilen gelirlerden indirim konusu yapılacak aylık engellilik indirimi tutarları şöyle olmuştur;

<b>1. Derece Engelliler İçin</b> (Çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş olanlar)	<b>900 TL</b>
<b>2. Derece Engelliler İçin</b> (Çalışma gücünün asgari %60'ını kaybetmiş olanlar)	<b>460 TL</b>
<b>3. Derece Engelliler İçin</b> (Çalışma gücünün asgari %40'ını kaybetmiş olanlar)	<b>210 TL</b>

Engellilik İndirimi, hizmet erbabında, tevkifat matrahına uygulanır. Bu indirim, bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ve ücret geliri elde eden mükellefler için de uygulanır. Bu durumda indirimden yararlanan engelli kişi değil ona bakmakla yükümlü olan serbest meslek erbabı ve ücret geliri elde eden mükelleflerdir.

Konuyla ilgili olarak 222 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

<sup>8</sup>25/12/2015 tarih ve 29573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



Ücretliler için tevkifat matrahına aylık olarak uygulanan engellilik indirimi, serbest meslek erbabı bakımından aylık tutarların 12 ile çarpılması sonucu bulunacak yıllık tutara uygulanacaktır. Bulunan bu yıllık tutar serbest meslek erbabının beyan edeceği serbest meslek kazancından düşülecektir. İndirimden yararlanma hakkına sahip basit usûlde vergilendirilen engellilere uygulanacak engellilik indiriminin yıllık tutarı ise, 215 Seri No'lu esasları belirlenen vergi tarhına esas kazançlarından indirilecektir.

İndirim, beyan edilecek serbest meslek kazancı ve basit usulde vergilenen kazanç tutarı ile sınırlı olup, kazancın yetersiz olması halinde sonraki yıla devredilmeyecektir.

Engellilik indirimi uygulamasında bakmakla yükümlü olunan kişi tabirinden; engelli kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan anne, baba, eş ve çocukları anlaşılacaktır. Çocuklarda yaş sınırlamasına gidilmeksizin işlem yapılacaktır.

#### 6.4. Bağış ve Yardım İndirimi

Bağış ve yardımların yıllık beyannamede vergiye tabi gelirden indirilmesi bazı şartlara bağlıdır. Bu şartlardan birincisi, beyannamede toplanan gelirin pozitif olmasıdır. İkincisi, bağış ve yardımların aşağıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılmış olması gerekir. Sayılan kurum ve kuruluş dışındaki kişi veya kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımlar indirim olarak dikkate alınamaz. Üçüncüsü, bağış ve yardımın makbuz karşılığında yapılmış olması gerekir.

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

### 6.4.1. Gelirin %5'i ile Sınırlı Bağışlar

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.

### 6.4.2. Gelirle Sınırlı Olmayan Bağışlar

- GVK'nun 89/5'inci maddesi gereğince; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı yıllık beyannamede bildirilen gelirden indirilebilir.

- GVK'nun 89/6'ncı maddesi gereğince, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı, yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Konuyla ilgili açıklamalara 251 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

Buna göre söz konusu bağışların indirim konusu edilmesi için gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımlarının yukarıda belirtilen maddeler kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup 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 KDV hariç) yazılı olacaktır.

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

- GVK'nun 89/7 maddesi gereğince, kültür ve tabiat varlıklarının korunması ile kültürel ve sanatsal etkinliklerin desteklenmesi amacıyla yapılan bağış ve yardımlar.
- GVK'nun 89/10 maddesi gereğince, Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan ayni veya nakdi bağışların tamamı yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilecektir.
- GVK'nun 89/11 maddesi gereğince, iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz mukabili yapılan ayni veya nakdi bağışların tamamı da yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilecektir.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek ve matrahın %5'ine kadar olan kısmı indirim konusu yapılacaktır.

- Ayrıca özel kanunlarda yer alan bağış ve yardımlara ilişkin hükümler saklıdır. Bağış ve yardımların Gelir Vergisi matrahından indirilebileceğine ilişkin özel hüküm içeren bazı kanunlar aşağıda ismen gösterilmiştir:



- a) Umumi hayata müessir afetler dolayısıyla alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlara ilişkin 7269 sayılı Kanuna göre oluşturulan fona yapılan nakdi bağışların tümü ile milli yardım komiteleri veya mahalli yardım komitelerine makbuz karşılığı yapılan ayni/nakdi bağışlar,
- b) 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununa göre üniversitelere, ileri teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar,
- c) 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar,
- d) 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun Kuruluşu Hakkındaki Kanuna göre yapılan nakdi bağışlar,
- e) 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununa göre yapılan ayni ve nakdi bağışlar,
- f) 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununa göre yapılan ayni ve nakdi bağışlar,
- g) 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan ayni/nakdi bağışlar,
- h) 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununa göre yapılan ayni/nakdi bağışlar,
- i) 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 76 ncı maddesine göre ilköğretim kurumlarına yapılan nakdi bağışlar,

## 6.5. Sponsorluk Harcamaları

GVK'nun 89/8'inci maddesi uyarınca 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilecektir.

## 6.6. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi

Ar-Ge ve tasarım indirimi 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun<sup>9</sup> düzenlenmiş bulunmaktadır.

GVK'nun, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ünü "Ar-Ge İndirimi" olarak yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilebilmelerine ilişkin düzenlemesi 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 15'inci maddesi ile 15.07.2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış, yine 6728 sayılı Kanunun 60'ıncı maddesi ile 15.07.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna "Diğer Teşvik Unsurları" başlıklı 3/A maddesi eklenmiştir.

Söz konusu 3/A maddesi hükmü uyarınca; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ünü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir. Ayrıca bu harcamalar, 213 sayılı Kanuna göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilecek, bir iktisadi kıymet oluşmaması hâlinde ise doğrudan gider yazılabilecektir.

<sup>9</sup> Kanunun adı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" iken, 16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 25 inci maddesiyle metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.

Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki vergilendirme dönemlerine devredilebilir. Devredilen tutar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden Ar-Ge indirimi hesaplanmayacaktır. Ar-Ge indirimi tutarının hesabında tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortisman tabii iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına isabet eden kısmı dikkate alınabilecektir.

Öte yandan 5746 sayılı Kanunun 6676 sayılı Kanunun 28'inci maddesi ile 16.02.2016 tarihi itibarıyla değişik 3'üncü maddesi uyarınca; teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 193 sayılı GVK'nun 89 uncu maddesi uyarınca 31.12.2023 tarihine kadar ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadar; Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadar yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Belirlenen kriterlere göre kanuni hadler içerisinde oranları ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Ayrıca bu harcamalar, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

### **Gelir Vergisi Stopajı Teşviki**

Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan ARGE ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.

Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17.3.1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir

buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere merkez dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.<sup>10</sup>

## 6.7. Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarların Beyan Edilen Gelirin %10'unu Aşmayan Kısmı

6322 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen 325/A maddesiyle bilanço esasında defter tutan gelir vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkânı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla GVK'nun 89'uncu maddesine eklenen (12) numaralı bent ile de VUK'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla gelir vergisi matrahından indirim konusu yapılabilecektir.

## 6.8. Türkiye'den Yurt Dışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İndirim

6322 sayılı Kanunla GVK'nun 89'uncu maddesine eklenen (13) numaralı bent hükmü uyarınca; Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma,

<sup>10</sup> 16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle, yukarıda yer alan "Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksani, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır." ibaresi "Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksani ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır." şeklinde değiştirilmiştir.



çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’si gelir vergisi matrahının tespitinde bildirilecek gelirden indirim konusu yapılabilecektir. <sup>11</sup>

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

## 6.9. Korumalı İş Yeri İndirimi

6518 sayılı Kanunla GVK’nun 89’uncu maddesine eklenen (14) numaralı bent hükmü uyarınca; 1.7.2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100’ü gelir vergisi matrahının tespitinde beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

Korumalı iş yeri indirimi, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanmakta olup, yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150’sini aşamaz.

---

<sup>11</sup>15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanununun 15 inci maddesiyle, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti” ibaresi “çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim” şeklinde değiştirilmiş, aynı bendin üçüncü cümlesine “hizmet alanları” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve kazanç tutarları” ibaresi eklenmiştir.

## 6.10. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi

31.12.2017 tarihine kadar, 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un ek 5 inci maddesi kapsamına giren bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişiler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, 213 sayılı VUK'nun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları hisselerin tutarlarının %75'ini yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebilirler.

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş kurumlara iştirak sağlayan bireysel katılım yatırımcıları için bu oran %100 olarak uygulanır.

## 6.11. EXPO 2016 Antalya Ajansına Yapılan Her Türlü Nakdi ve Aynî Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları

EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

## 6.12. Basit Usule Tabi Mükelleflere Uygulanacak Kazanç İndirimi

6663 sayılı Kanununun 2'nci maddesi ile GVK'nun 89'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına eklenen 15 numaralı bent hükmü uyarınca; ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin beyan ettikleri ticari kazançlarına 01.01.2016 tarihinden itibaren **8.000<sup>12</sup> TL**'lik kazanç indirimi uygulanacaktır.

<sup>12</sup> Söz konusu 8.000 TL'lik kazanç indirimi GVK'nun mükerrer 123'üncü maddesi uyarınca her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılmak suretiyle uygulanacaktır.



Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara 05.05.2016 tarih ve 29703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlana 292 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Buna göre;

- Ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin beyan ettikleri ticari kazançlara herhangi bir süre sınırı olmaksızın indirim uygulanır.
- İndirim, 01.01.2016 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanır. Dolayısıyla, indirim 2016 yılına ait kazançlara ilişkin olarak 2017 yılında verilecek beyannamede dikkate alınacaktır.
- İndirim, basit usule tabi mükelleflerin sadece ticari kazançlarına uygulanacak olup beyana tabi diğer gelir unsurlarının da (kira geliri, menkul sermaye iradı vb.) bulunması halinde bu gelirlere indirim uygulanmayacaktır. Ayrıca, vergilendirme döneminde kazanç elde edilmemesi veya 8.000 TL’nin altında kazanç elde edilmesi nedeniyle yararlanılamayan indirim tutarı ertesi yıllara devredilmeyecektir.
- Ticari kazancı basit usulde vergilendirilen mükellefler, GVK’nun mükerrer 20’nci maddesinde yer alan genç girişimcilere ilişkin 75.000 TL’lik kazanç istisnası ile 8.000 TL’lik kazanç indirimden birlikte yararlanamazlar.
- Ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerden genç girişimcilere ilişkin kazanç istisnası ile 8.000 TL’lik indirime ilişkin şartları birlikte taşıyanlar, söz konusu istisna veya indirimin hangisinden faydalanacaklarını kendileri belirler.
- Basit usule tabi mükelleflerin herhangi bir nedenle takvim yılı içerisinde gerçek usule geçmeleri durumunda, 8.000 TL’lik indirimden yararlanmaları mümkün değildir.

### 6.13. Teknogirişim Sermayesi Desteği

5746 sayılı Kanunun 3’üncü maddesinin 5’inci fıkrasında; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından 5746 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki koşulları taşıyanlara bir defaya mahsus olmak üzere



teminat alınmaksızın 100.000 Türk Lirasına kadar **teknogirişim sermayesi desteğinin** hibe olarak verileceği hüküm altına alınmıştır.

5746 sayılı Kanununun 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrasına 01.03.2016 tarihinden geçerli olmak üzere 6676 sayılı Kanununun 28'inci maddesi ile eklenen hüküm ile 100.000 TL'lik söz konusu tutarı; sektörler, iş kolları, Bölgeler veya teknoloji alanları itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte beş katına kadar artırmaya veya kanuni tutarına kadar indirmeye Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanı yetkili kılınmıştır. Bu fıkra uyarınca yılı bütçesinde Ar-Ge projelerinin desteklenmesi amacıyla ödeneği bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yılı için 50.000.000 Türk Lirasını geçemez. Bu tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Ayrıca 6676 sayılı Kanununun 28'inci maddesi ile 01.03.2016 tarihinden geçerli olmak üzere 5746 sayılı Kanununun 3'üncü maddesine eklenen hükümler ile teknogirişim sermayesi desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısmını 193 sayılı Kanununun 89'uncu maddesi uyarınca beyan edilen gelirin ve 5520 sayılı Kanununun 10'uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate almaları imkânı getirilmiştir. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 Türk lirasını aşamayacaktır.

Bu oranları ve parasal sınırı yarisına kadar indirmeye veya dört katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmış olup; Teknogirişim sermayesi desteğine konu projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin iki yıl içerisinde ilgili projenin finansmanında kullanılmayan kısmı için indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

## 6.14. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunanlara Sağlanan Sermaye Destekleri

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa 01.03.2016 tarihinden geçerli olmak üzere 6676 sayılı Kanunun 15'inci maddesi ile eklenen geçici 4'üncü madde hükmü uyarınca; 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyette bulunanlara Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından uygun görülen alanlarda gerçekleştirecekleri projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan **sermaye destekleri**, beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmamak üzere, 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın ve 13.6.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 Türk lirasını aşamayacaktır.

Maddede yer alan oranları ve parasal sınırı yarısına kadar indirmeye veya dört katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmış olup; bu kapsamdaki projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin iki yıl içerisinde ilgili projenin finansmanında kullanılmayan kısmı için indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

## 6.15. BAĞ-KUR Primleri

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88'inci maddesinde söz konusu Kanun kapsamında ödenen sosyal güvenlik primlerinin gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılabileceği belirtilmiştir.

Söz konusu hüküm uyarınca BAĞ-KUR primlerinin gider olarak dikkate alınması mümkün olmakla birlikte, ortaklık şeklinde yürütülen faaliyetlerde bu durum çeşitli karışıklıklara neden olabilmektedir. Konuyla ilgili olarak 110 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamada; BAĞ-KUR giriş keseneği ve sigorta primlerinin Gelir Vergisi Kanununun 89/1 maddesi hükmüne paralel olarak, gelirin elde edildiği

yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla, mükellefler tarafından ticari kazançları dolayısıyla verilecek yıllık beyannamede bildirilen gelirden indirilmesinin uygun olduğu belirtilmiştir. Adî komandit şirketlerinin komanditer ortakları ile limited şirket ortakları hakkında da bu esaslar dairesinde işlem yapılması gerekmektedir.

Öte yandan serbest meslek erbapları GVK'nun 68/8'inci maddesi hükmü uyarınca ödemiş oldukları BAĞ-KUR primlerini serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alabilmektedirler. Hasılatlarının tespitinde herhangi bir prim ödemesi indirmemiş olmaları şartıyla serbest meslek erbapları yıllık beyannamelerinde ödemiş oldukları BAĞ-KUR primlerini indirim olarak dikkate alabilirler.

## 7. YILLIK BEYANNAMENİN VERİLMESİ

### 7.1. Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi

Tam mükellefiyette yıllık beyanname (ek bildirimleriyle) doldurularak, vergiyi tarha yetkili olan vergi dairesine iletilir. Vergiyi tarha yetkili olan vergi dairesi, mükellefin "ikametgahı"nın bulunduğu yerin vergi dairesidir. Ancak GVK'nun Maliye Bakanlığına verdiği yetki kullanılarak; ticaret, sanat ve serbest meslek erbabının yıllık gelir vergisi beyannamelerini işyerlerinin veya işyeri merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine vermeleri kararlaştırılmıştır. Bu nedenle ticari ve mesleki kazanç sahipleri, yıllık beyannamelerini işyerlerinin veya iş merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine vereceklerdir.

Dar mükellefiyette vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin (işyeri birden fazla ise işyerlerinden herhangi birisinin) bulunduğu yer vergi dairesine verilir.

Beyanname vergi dairesine verilebileceği gibi, taahhütlü olarak posta ile de gönderilebilir. Posta ile gönderilmesi halinde yıllık beyannamenin postaya verildiği tarih, vergi dairesine verilme tarihi yerine geçer.

## 7.2. Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri

GVK'nun 92'nci maddesi gereğince; bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir.

Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri **hiçbir hadle sınırlı olmaksızın** Yıllık Gelir Vergisi, Geçici Vergi, KDV ve Muhtasar Beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.

Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir.

2016 yılında elde edilen kazançlar (sadece basit usulde ticari kazanç elde edilmesi durumu hariç) ile ilgili yıllık gelir vergisi beyannamesinin 2017 yılının Mart ayının 1'inci gününden 25'inci ( Cumartesi gününe denk geldiği için 27 Mart 2017 Pazartesi) günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

Beyan edilen vergi Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenecektir.

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

Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını gerektiren özellik arz eden durumlarda, beyan üzerine tarh edilen vergiler beyanname verme süreleri içinde ödenecektir. Hesaplanan vergi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenebileceği gibi, vergi tahsiline yetkili banka şubelerine de ödenebilecektir.

## 8. GELİR VERGİSİNDE MAHSUP VE İADELER

### 8.1. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsup ve İadesi

Beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilebilir, mahsubu yapılan miktar gelir ve kurumlar vergisinden fazla olursa aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade edilir.

#### 8.1.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiden Mahsup ve Kalan Kısımın İadesi

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. **Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazançla ilişkili olması gerekmektedir.** Bu durumda kazanç veya gelir türünün bir önemi bulunmamakta olup, mükelleflerin kesintiyi yapan vergi sorumlularına ait bilgiler ile yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterli olacaktır.

#### 8.1.2. Mahsuben İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannameye mahsupları sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi, tutarına bakılmaksızın ve inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir. Mahsup talebinin Gelir İdaresi Başkanlığı internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda, 429 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki ilgili standart dilekçe kullanılarak yapılması ve



yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin listenin dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Ortaklar, ortağı oldukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacaktır. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz. Mükellefin vadesi gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde vadesi gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, zamanaşımı hükümleri göz önünde bulundurulur.

### 8.1.3. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin Gelir İdaresi Başkanlığı internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda, 429 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki ilgili standart dilekçe kullanılarak yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın **10.000 TL**'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablo ile birlikte, GVK'nun 252 Seri No'lu Genel Tebliğinde gelir veya kazanç türüne göre ayrı ayrı belirtilmiş belgelerin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 TL'yi aşması halinde, 10.000 TL'yi aşan tutarın 100.000 TL'ye kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca veya vergi inceleme raporuna göre iade edilir. Teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin iade yapılır.

İade talebinin 100.000 TL'yi aşan kısmının iadesi her halükarda vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak

iadeler, gerekli belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Öte yandan, VUK'nun mükerrer 257 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerine muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda verme zorunluluğu getirilmiş olup, elektronik ortamda verilen muhtasar beyannamede yer alan “Ücret ve Ücret Sayılan Ödemeler ile Menkul Sermaye İratları Dışında Kalan Ödemelere Ait Bildirim” ile gayrimenkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı, ticari kazanç ve zirai kazançlara ilişkin olarak yapılan tevkifatlarda, tevkifat yapılan kişinin adı soyadı, vergi kimlik numarası (T.C. kimlik numarası) ödemenin gayri safi tutarı ve yapılan tevkifatın miktarına ilişkin bilgiler bulunmakta ve bu bilgiler ile vergilerin ödenip ödenmediği hususu vergi daireleri tarafından E-VDO merkezi sorgulamalar ekranında e-beyanname bölümünden sorgulanabilmektedir.

Dolayısıyla, 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca tevkif yoluyla ödenmiş vergilerin nakden iadesinde istenilen bilgilerin, E-VDO merkezi sorgulama ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgeler mükelleflerden ayrıca kâğıt ortamında aranılmayacak olup, dilekçe ile yıl içinde yapılan tevkifatlara ait tablo yeterli olacaktır.

Ancak, nakden iadeye ilişkin bilgilerin E-VDO merkezi sorgulama sisteminden tespit edilememesi durumunda ise 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilecektir.

#### 8.1.4. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu

Yıl içinde ilgili dönemler halinde hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilmekte, mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olmaktadır.

Yıllık beyannamenin vergi bildirim tablosunda yer alan geçici vergiye ilişkin satırda, beyannamenin ilgili olduğu geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi tutarı (ilgili

geçici vergi beyannamelerinin ödenecek geçici vergi satırında yer alan tutarlar toplamı) gösterilir.

Yıllık beyannamenin vergi bildirim tablosunun kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında ise, o yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı (geçici vergiden mahsubu yapılan tevkifat tutarları dahil) gösterilir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, yukarıda sözü edilen geçici vergi tutarı ile yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı mahsup edilir, kalan tutar tevkif yoluyla kesilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsubu ve nakden iadesi kuralları çerçevesinde red ve iade edilir.

## 8.2. Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi

Üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir. Bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

**Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir.** Geçici vergi dönemleri itibarıyla tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkânı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla

olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili satırına yazılmış olması, mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar elektronik ortamda, 429 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki ilgili standart dilekçe kullanılarak başvuruda bulunulması gerekir.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

### 8.3. İade Talepleri Başvuru Şekli

İade taleplerine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nca 429 sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile düzenleme yapılmıştır. Daha sonra Gelir İdaresi Başkanlığı'nca hazırlanan 22.01.2016 tarihli ve GVK-99/2016-1 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde; gelir ve kurumlar vergisine yönelik iade taleplerinde, mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca hazırlanan **Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin** kullanılmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

**Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 2015 ve izleyen vergilendirme dönemlerine yönelik iade taleplerini *Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin (GEKSİS)* kullanmak suretiyle yapacaklardır.**



193 sayılı GVK'nun;

- Mükerrer 120 nci maddesi kapsamında iadesi gereken geçici vergi
- 121 inci maddesi kapsamında, Kanunun 94 üncü ve geçici 67 nci maddeleri uyarınca tevkif edilmiş vergilerden kaynaklanan gelir vergisi
- 5520 sayılı KVK'nun;
- 32 nci maddesi kapsamında GVK'nun ilgili hükümlerine göre ödenen geçici vergi
- 34 üncü maddesi kapsamında Kanunun 15 ve 30 uncu maddeleri ile GVK'nun geçici 67 nci maddesi uyarınca tevkif edilmiş vergilerden kaynaklanan kurumlar vergisi

iade taleplerinde Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen bilgi ve belgeler elektronik ortamda alınacaktır.

**Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri söz konusu iade taleplerini bu uygulama kapsamında yapacaklardır.**

İade talebine ilişkin olarak elektronik ortamda alınması uygun görülen liste ve/veya tablolar dışında kalan diğer belgelerin önceden olduğu gibi vergi dairesine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Vergi daireleri mükelleflerin iade taleplerini, sistem tarafından üretilecek Gelir ve Kurumlar Vergisi İadesi Kontrol Raporu çerçevesinde değerlendirerek ilgili Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde ve Sirkülerlerinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandıracaktır.

Mükelleflerin iade talepleri, 252 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen esas ve süreler itibarıyla geçerlilik kazanacaktır.



Mükellefler talep ettikleri iadenin konusuna ve beyan ettikleri kazanç türlerine göre Maliye Bakanlığı'nın uygun göreceği liste ve tabloları aşağıdaki esaslara uygun olarak elektronik ortamda göndereceklerdir:

Her bir tevsik edici belge, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi, bu liste ve tablolara ayrı ayrı girilecektir. Aynı mükelleften yapılan alımlar, bu liste ve tablolara belge bazında ayrı ayrı girilecektir.

Liste ve tabloların doldurulmasında uyulacak kurallara internet vergi dairesinden ulaşılması mümkündür.

Elektronik ortamda alınan belgelerin ayrıca kâğıt ortamında verilmesine gerek bulunmamaktadır.

## 9. MUHTASAR BEYANNAME

GVK'nun 94 üncü maddesine göre; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

GVK'nun 98 inci maddesinde ise 94 üncü madde uyarınca vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır. Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır.

Aynı belediye hudutları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait vergilerin bir merkezden bildirilmesi caizdir.

Zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, 94 üncü maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı buldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmiüçüncü günü akşamına kadar verebilirler.

Öte yandan 6745 sayılı Kanununun 9 uncu maddesiyle 07.09.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesine eklenen 7'nci fıkra uyarınca; Bakanlar Kurulu, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işleme ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Yine 6745 sayılı Kanununun 7'nci maddesiyle eklenen 07.09.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 193 sayılı GVK'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına eklenen 18 numaralı bent hükmü uyarınca; Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden %25 vergi tevkifatı yapılacak olup; şu an itibarıyla Bakanlar Kurulunca herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

## **Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi**

6728 sayılı Kanununun 16'ncı maddesi ile 15.07.2016 tarihinde Gelir Vergisi Kanununa Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi" başlıklı 98/A maddesi eklenmiştir.



Muhtasar ve prim hizmet beyannamesi, vergi kanunlarına göre verilmesi gereken muhtasar beyanname ile 31.5.2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek, kesilen vergilerin matrahlarıyla birlikte sigortalının sigorta primleri ve kazançları toplamı ile prim ödeme gün sayılarının bildirilmesine mahsustur.

Muhtasar beyanname ile aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek verilmesi hususunda zorunluluk getirmeye veya kaldırmaya, kapsama girecekleri gruplar, sektörler, gayrisafi iş hasılatları, istihdam edilen işçi sayıları, gelir unsurları, il ve ilçe sınırları itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte tespit etmeye, muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin şekil, içerik ve ekleri ile ilgili olduğu dönemi ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı müştereken yetkili kılınmışlardır.

Muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin verilmesinde GVK'nın 98 inci maddesinde belirtilen yer ve süreler dikkate alınacak olup; Maliye Bakanlığı; bölge, il, ilçe, mahal ve sektörler göre yetkili vergi dairesini ve beyannamenin verilme zamanını belirlemeye yetkilidir.

Gelir Vergisi Kanununda ve diğer kanunlarda, muhtasar beyanname ile aylık prim ve hizmet belgesine yapılmış olan atıflar, bu iki belgenin tek bir beyanname olarak birleştirildiği durumlarda, muhtasar ve prim hizmet beyannamesine yapılmış sayılacak olup; konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara 18.02.2017 tarih ve 299983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **MUHTASAR VE PRİM HİZMET BEYANNAMESİ GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 1)**'nde yer verilmiştir.

Söz konusu Tebliğ uyarınca; vergi kanunlarına göre verilmesi gereken muhtasar beyanname ile 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek, kesilen vergilerin matrahlarıyla birlikte sigortalının sigorta primleri ve kazançları toplamı ile prim ödeme gün sayılarının bildirilmesine mahsus olan "Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi" uygulamasına;

-Kırşehir ili merkez ve ilçelerinde bulunan mükellefler/işverenler (281 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen bankalar hariç) için, Haziran ayında verilmesi





gereken beyannameler dahil olmak üzere 1.6.2017 tarihinden itibaren başlanılacaktır.

-Kırşehir ili merkez ve ilçelerinde bulunan mükellef/işverenlerce Kırşehir ili dışında istihdam edilmekle birlikte ücret ödemeleri veya tahakkuku Kırşehir ilinde yapılan çalışanların ücret ödemeleri üzerinden tevkif edilen vergiler ile sigortalıların prime esas kazanç ve hizmet bilgilerini içeren Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Kırşehir Vergi Dairesine elektronik ortamda gönderilecektir.

-Kırşehir ilinde istihdam edilmekle birlikte ücret ödemesi veya tahakkuku farklı bir ilde yapılan çalışanların ücret ödemeleri üzerinden tevkif edilen vergilere ait muhtasar beyanname, ücret ödemesi veya tahakkukun yapıldığı yer vergi dairesine verilecektir. Ayrıca bu sigortalılara ait aylık prim ve hizmet belgeleri ise elektronik ortamda (e-bildirge) Kuruma verilmeye devam edilecektir.

-Diğer mükellefler/işverenler için “Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi” uygulamasına 1.1.2018 tarihinden itibaren başlanılacaktır.

Kırşehir ili merkez ve ilçelerinde bulunan mükellefler/işverenler için, Haziran ayında verilmesi gereken beyannameler dahil olmak üzere 1 Haziran 2017 tarihinden itibaren başlanılacaktır.

## 10. MÜNFERİT BEYANNAME

Münferit beyanname, dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsustur.

Dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar;



1. Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını gayrimenkulün bulunduğu,
2. Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,
3. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,
4. Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, arızı olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı,
5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil), ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye'de yapıldığı,
6. Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen,

Yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

Bu kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olanların beyannamelerinin bu faaliyetlerin sona erdiği bu kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi mecburidir.

Geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş bulunan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri ihtiyaridir.

## 11. KİRA GELİRİ ELDE EDENLER İÇİN HAZIR BEYAN SİSTEMİ

Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve 18/2/2012 tarihli ve 28208 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 414) ile gelişen bilgi teknolojilerini kullanarak vergi mükelleflerinin yükümlülük ve ödevlerini vergi dairesine gitmeden, hızlı, kolay ve düşük maliyetlerle yerine getirmelerini sağlamak amacıyla; sadece gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin bu iratlarına ilişkin olarak önceden hazırlanmış beyannamelerini onaylayıp gönderebilmelerine imkan veren Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi hayata geçirilmiştir.

25/02/2016 tarih ve 29635 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 470)’nde; 2012 yılından itibaren uygulanmakta olan “Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi”nin kapsamının genişletilerek gelirleri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından veyahut tamamından ibaret olan gelir vergisi mükelleflerinin de bu gelirlerine ilişkin beyannamelerinin Gelir İdaresi Başkanlığınca önceden hazırlanarak mükelleflerin onayına sunulmasına ilişkin “Hazır Beyan Sistemi”nin uygulanmasına ilişkin düzenlemelerde bulunulmuştur.

Hazır Beyan Sisteminin uygulanmasına 2015 takvim yılı gelirlerinin beyan dönemi itibarıyla başlanılmış olup; bu Sistem’den sadece ücret, kira, MSİ veya DKİ gelirlerini ayrı ayrı veya birlikte elde eden mükellefler yararlanabilecektir. Ücret, kira, MSİ veya DKİ’nin yanı sıra ticari, zirai veya serbest meslek kazancı elde edenler Hazır Beyan Sistemi üzerinden beyanname veremeyeceklerdir.

Beyannamenin verilmesi sırasında, vergi hesaplaması Sistem tarafından otomatik olarak yapılacak ve tahakkuk bilgileri mükellefin onayına sunulacaktır.

**ÖRNEK 1:** 2016 yılı içerisinde mesken olarak kullanılmak üzere kiraya verdiği gayrimenkulünden 10.000 TL kira geliri elde eden ve aynı zamanda 2014 yılında 80.000 TL’ye aldığı diğer bir gayrimenkulünü 2016 yılı içerisinde 150.000 TL’ye satan, beyana tabi başkaca bir geliri de olmayan (A), 2016 yılında elde ettiği kira geliri ve değer artışı kazançlarına yönelik gelir vergisi beyannamesini Hazır Beyan Sistemi üzerinden verebilecektir

**ÖRNEK 2:** 2016 yılı içerisinde birinci işverenden yıllık 52.000 TL, ikinci işverenden ise 44.000 TL ücret geliri elde eden ve ücretlerinin tamamından vergi kesintisi yapılan (B), elde ettiği bu ücret gelirlerine ilişkin gelir vergisi beyannamesini Hazır Beyan Sistemi üzerinden verebilecektir.

**ÖRNEK 3:** Avukatlık mesleği ile iştigal etmekte olan (C), kiraya verdiği ve iş yeri olarak kullanılan gayrimenkulünden 2016 yılı içerisinde brüt 45.000 TL kira geliri elde etmiştir. İşyeri için tahsil ettiği kira bedeli üzerinden 9.000 TL tevkifat yapılmıştır. Avukatlık mesleği dolayısıyla serbest meslek kazancı yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan (C), Hazır Beyan Sistemi üzerinden beyanname veremeyecek, serbest meslek kazancı ile kira gelirinden oluşacak olan gelir vergisi beyannamesini İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla e-Beyanname menüsü üzerinden verebilecektir.

**ÖRNEK 4:** Mesken olarak kullanılmakta olan gayrimenkulünden 2012 yılında 6.000 TL, 2014 yılında ise 7.500 TL kira geliri elde etmesine rağmen bu gelirlerine ilişkin olarak beyanname vermeyen ve söz konusu yıllarda beyana tabi başkaca bir geliri de olmayan (D), Hazır Beyan Sistemini kullanarak 2012 ve 2014 yıllarında elde ettiği bu gelirleri için ayrı ayrı beyanname verebilecektir.

Geçmiş yıllar için düzeltme beyannamesi verilmek istenmesi durumunda, içerisinde sadece kira gelirine yönelik gelir beyanı bulunan düzeltme beyannameleri için Hazır Beyan Sistemi kullanılabilir; ancak önceki yıllarda beyan edilen kira gelirlerine ücret, MSİ ya da DKİ eklenmek suretiyle düzeltme beyannamesi verilmek istenmesi halinde bu beyannameler, vergi dairelerine başvurularak verilebilecektir.

Hâlihazırda ücret, kira, MSİ ve DKİ gelirlerinden dolayı gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar Hazır Beyan Sistemi aracılığıyla beyanname verebileceği gibi, bu gelirlerine ilişkin olarak ilk defa mükellefiyet tesis ettirerek beyanname verecek olanlar da bu Sistem üzerinden beyannamelerini gönderebileceklerdir. Bu kapsamda, daha önce ücret, kira, MSİ ve DKİ gelirlerinden dolayı gelir vergisi mükellefiyeti bulunmayanların Hazır Beyan Sistemi'nden beyannamelerini

elektronik ortamda onayladıkları anda adlarına gelir vergisi mükellefiyeti tesisi ve vergi tahakkuku işlemleri Sistem tarafından otomatik olarak gerçekleştirilecektir.

**ÖRNEK 5:** (Y) Limited Şirketinin %40 ortaklık payına ilişkin hissesini 3.3.2015 tarihinde 50.000 TL bedel ile iktisap eden (G), bu hisselerin tamamını 16.11.2016 tarihinde 120.000 TL bedel ile satmıştır. Beyana tabi başka bir geliri ve gelir vergisi mükellefiyeti olmayan (G), bu satıştan elde ettiği değer artışı kazancına yönelik beyannamesini Hazır Beyan Sistemi üzerinden verebilecek ve beyannamesini onaylamasının ardından kendisine Sistem tarafından otomatik olarak gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Hazır Beyan Sistemine Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet adresi ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) üzerinden giriş yapılacaktır.

Mükellefler güvenlik sorularını cevaplayarak veya İnternet Vergi Dairesi şifrelerini kullanarak Sisteme giriş yapabilecek ve buradan Başkanlıkça kısmen veya tamamen önceden hazırlanmış beyannamelerini görüntüleyebilecek, doldurabilecek, değiştirebilecek ve onaylayabileceklerdir. İnternet Vergi Dairesi şifresi bulunmayan mükellefler, ekte yer alan İnternet Hizmetleri Kullanım Başvuru Formu (Gerçek Kişiler) ile herhangi bir vergi dairesine başvurarak kullanıcı kodu, parola ve şifre alabileceklerdir.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 414)'nin ekinde yer alan Elektronik Beyanname Gönderme Talep Formu (Sadece Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Eden Gerçek Kişiler İçin) kullanılmak suretiyle daha önce temin edilen kullanıcı kodu, parola ve şifre ile Hazır Beyan Sistemine giriş yapılabilir.

Mükelleflerin onayına sunulan beyannameler, mükellefler tarafından kontrol edilecek; eksiklik, hata veya yanlışlıkların bulunması halinde bu bilgiler mükelleflerce düzeltilerek onaylanacaktır. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan ve mükelleflerce elektronik ortamda onaylanan beyannamelerin içeriğinin doğruluğundan mükellefler sorumlu olacaktır.

Ücret, kira, MSİ ve DKİ beyannamelerinin Hazır Beyan Sisteminden verilmiş sayılabilmesi için Sistem üzerinde onaylama işleminin yapılması gerekmektedir.



Onaylama işlemi beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin son günü olan **27.03.2017** saat 24.00'ten önce tamamlanmalıdır. Kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilecek beyannamelerde de, beyannamenin verilmiş sayılabilmesi için onaylama işleminin yapılması gerekmektedir.

Hazır Beyanname Sistemi uygulamasına 1.3.2016 tarihi itibarıyla başlanılmış olup; usul ve esasları 18.2.2012 tarihli ve 28208 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 414) ile belirlenen "Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi" 1.3.2016 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

Hazır Beyan Sistemi hakkındaki detaylı bilgiler ile her türlü duyuruya Başkanlık internet adresi ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) üzerinden ulaşılabilir.

## 12. 2016 YILI GELİRLERİNE UYGULANACAK VERGİ TARİFESİ

Gelir vergisine tabi gelirler için 2016 yılı tarifesi aşağıdaki gibidir.

12.600 TL'ye kadar	% 15
30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL, fazlası	% 20
69.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL), fazlası	% 27
69.000 TL'den fazlasının 69.000 TL'si için 15.900 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.970 TL), fazlası	% 35

## 13. İNDİRİMLİ GELİR VERGİSİ UYGULAMASI

Türkiye'de yatırımların teşvikine ilişkin yapılan son düzenleme 15 Haziran 2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar<sup>13</sup> ile

<sup>13</sup> 19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yürürlüğe girmiş; Kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar da 2012/1 sayılı Tebliğ'de<sup>14</sup> yatırımların teşviki konusunda düzenlemeler yer almıştır.

Bu düzenlemeler kapsamında dört farklı teşvik uygulaması, dokuz farklı teşvik aracı ile değişen şekillerde desteklenmektedir.

Yeni teşvik programı aşağıdaki dört farklı uygulamadan oluşmaktadır:

1. Bölgesel Yatırım Teşvik Uygulaması
2. Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki Uygulaması
3. Stratejik Yatırımların Teşviki Uygulaması
4. Genel Teşvik Uygulaması

**Bölgesel Teşvik Uygulamasında** desteklenecek sektörler, illerin potansiyelleri ve ekonomik ölçek büyüklükleri dikkate alınarak tespit edilmiş ve illerin gelişmişlik seviyelerine göre teşvik araçlarının sağladığı yardım yoğunlukları farklılaştırılmıştır. Bu çerçevede, hangi illerde hangi yatırım konularının bölgesel desteklerden yararlanabileceği, yapılacak asgari sabit yatırım tutarları ve/veya kapasiteleri belirlenmiştir.

**Büyük Ölçekli Yatırımların Teşvikinde** ise, bu uygulama kapsamına alınan 12 sektörde/konuda yapılacak asgari 50 milyon TL olmak üzere sektörüne göre farklı büyüklükte belirlenmiş yatırım projeleri yine bölgelere göre farklılaştırılmış teşvik araçlarıyla desteklenmektedir.

**Stratejik Yatırımların Teşviki**, ithalat bağımlılığı yüksek ürünlerin üretimini artırmak amacıyla bu kapsamda değerlendirilebilecek projeleri tanımlayan bir yaklaşımla tasarlanmıştır. Bu anlamda, yapılan tanımlama kapsamına giren projeler, herhangi bir bölgesel farklılaştırılmaya tabi olmaksızın Türkiye'nin tüm illerinde, bölgesel veya büyük ölçekli yatırım teşvik uygulamalarına göre teşvik araçlarından daha avantajlı koşullarda faydalanabilmektedir.

Bölgesel, büyük ölçekli veya stratejik yatırım teşvik uygulamalarından herhangi birinin destek kapsamına girmeyen yatırımlar ise, teşvik edilmeyen yatırım konuları

---

<sup>14</sup> 20.06.2012 tarih ve 28329 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



arasında yer almamak ve öngörülen sabit yatırım tutarını sağlamak kaydıyla bölge ayrımı yapılmaksızın tüm illerde **Genel Teşvik Uygulamaları** kapsamında desteklenmektedir.

Teşvik araçlarının yatırımcıya sağladığı katkılar, yatırımın niteliğine ve tabi olacağı uygulamalara göre değişkenlik göstermektedir.

Destek Unsurları	Genel Teşvik Uygulamaları	Bölgesel Teşvik Uygulamaları	Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki	Stratejik Yatırımların Teşviki
<b>KDV İstisnası</b>	+	+	+	+
<b>Gümrük Vergisi Muafiyeti</b>	+	+	+	+
<b>Vergi İndirimi</b>	-	+	+	+
<b>Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği</b>	-	+	+	+
<b>Gelir Vergisi Stopajı Desteği*</b>	+	+	+	+
<b>Sigorta Primi Desteği*</b>	-	+	+	+
<b>Faiz Desteği**</b>	-	+	-	+
<b>Yatırım Yeri Tahsisi</b>	-	+	+	+
<b>KDV İadesi***</b>	-	-	-	+
* Yatırımın 6. Bölgede gerçekleştirilmesi halinde sağlanır				
** Bölgesel teşvik uygulamalarında, yatırımın 3. 4. 5. veya 6. bölgelerde gerçekleştirilmesi halinde sağlanır.				
*** 500 Milyon TL üzerindeki stratejik yatırımlara sağlanır.				

Dokuz destek unsurundan biri olan vergi indirimi; yatırımcı tarafından ödenecek gelir veya kurumlar vergisinin, yatırımın niteliğine göre projenin tabi olacağı yatırım teşvik uygulamasının sağladığı indirimli vergi oranından ödenmesi yoluyla yine bu uygulamanın sağladığı ve yapılan sabit yatırım tutarının belirli bir yüzdesine tekabül



eden yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirim hakkından yararlanılmasını ifade etmektedir<sup>15</sup>.

Yatırıma katkı oranı ise, yapılan sabit yatırımın vergi indirimine tabi tutulacak oranını, Vergi İndirimi ise bu Yatırıma Katkı Oranına ulaşılınca kadar indirilecek Gelir veya Kurumlar Vergisi oranını ifade etmektedir.

**Bu yeni teşvik sistemi uygulamaları kapsamında 5838 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile 28.02.2009 tarihinde KVK'ya "İndirimli Kurumlar Vergisi" başlıklı 32/A maddesi eklenmiş olup; maddenin sekizinci fıkrasında söz konusu maddenin gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir.**

İndirimli Kurumlar Vergisi başlıklı KVK 32/A maddesine göre indirimli kurumlar vergisinin uygulama özellikleri aşağıdaki gibidir.

(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16.7.1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8.6.1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. (Ek cümle: 20.8.2016-6745/66 md.) Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. Bakanlar Kurulu;

<sup>15</sup>Ekonomi Bakanlığı: [www.ekonomi.gov.tr](http://www.ekonomi.gov.tr)

a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada'da yapılan yatırımlara ve Bakanlar Kurulunca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

b) Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını % 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya,

c) Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya,<sup>16</sup>

ç) Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya, yetkilidir.

(3) İkinci fıkraya göre yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta

<sup>16</sup> 20/8/2016 tarihli ve 6745 sayılı Kanununun 66 ncı maddesi ile bu bentte yer alan "her bir il grubu" ibaresinden sonra gelmek üzere ", bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar" ibaresi eklenmiş ve aynı bentte yer alan "%80'e" ibaresi "%100'e" şeklinde değiştirilmiştir.

uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

(5) Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanmadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

(6) Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. (Ek cümle: 31.5.2012-6322/39 md.) Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda ikinci fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

(7) Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

**Bu madde kapsamında gelir vergisi mükellefleri de indirimli gelir vergisi uygulamasına tabidirler.**

---

**İndirimli gelir vergisi uygulaması ile ilgili olarak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin indirimli kurumlar vergisi ile ilgili açıklamalarına bakılmalıdır.**

---

## EK - GELİR VERGİSİ BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

### ÖRNEK 1:

Ankara'da kuruyemiş imalatı ve satışı faaliyetinde bulunan ve bilanço esasına göre defter tutan (A) 2016 yılı karı 200.000 TL'dir. Mükellef 2016 yılında 18.000 TL BAĞ-KUR Primi ve 30.000 TL geçici vergi ödemiştir.

Mükellef küçük çocuğu için 2016 yılında 20.000 TL eğitim, eşi için de 3.000 TL sağlık harcaması yapmıştır.

Mükellefin ayrıca tevkif yoluyla vergilendirilmiş brüt 80.000 TL mevduat faizi ve 12.000 TL repo geliri (bu gelirler ticari işletmesine dahil bulunmamaktadır) ile İzmir'de bulunan apartman dairesini kiraya vermiş olması dolayısıyla elde ettiği 36.000 TL kira geliri bulunmaktadır. (A) söz konusu daireyi 2013 yılında bankadan kredi kullanarak 300.000 TL'ye satın almış olup; kullanılan banka kredisi nedeniyle 2016 yılında ödediği toplam faiz gideri 1.000 TL'dir. (A) Ankara'da kirada oturmakta olup; 2016 yılında ödediği kira tutarı 12.000 TL'dir. Söz konusu gayrimenkule ilişkin başka bir gideri bulunmamaktadır. (Mesken kira gelirinin beyanında gerçek gider yöntemi seçilmiştir.)

### Örnek Hakkında Açıklama;

Mükellef ticari kazancı nedeniyle yıllık beyanname vermek zorunda olup, beyannameye mesken olarak kiraya verdiği gayrimenkulden elde ettiği kira gelirini de dahil edecektir. Ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle yıllık beyanname verenler konut kira gelirine ilişkin istisnadan yararlanamayacağından bu gelire mesken istisnası uygulanmayacaktır.

Yıl içinde ödediği BAĞ-KUR primini Ticari Kazancı ile ilgili beyanından düşecektir. Ayrıca mükellefin küçük çocuğu ve eşi için Türkiye'de yaptığı ve belgelendirdiği eğitim ve sağlık harcaması tutarı beyan ettiği gelirin % 10'unu aşmaması şartıyla indirim konusu yapılabilecektir.



Yıl içerisinde ödemiş olduğu geçici verginin tamamı hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

GVK'nun geçici 67'inci maddesi uyarınca mevduat faiz geliri ve repo kazancı beyan edilmeyecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde (A)'nın 2016 Yılı Gelir Vergisi Beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Ticari Kazanç</b>	<b>200.000 TL</b>
<b>BAĞ-KUR Primi</b>	<b>18.000 TL</b>
Beyan Edilen Ticari Kazanç	182.000 TL
<b>GMSİ Tahsilatı</b>	<b>36.000 TL</b>
<b>Giderler</b>	
İktisap Bedelinin %5'i(300.000 *%5=) 15.000	
Faiz Gideri 1.000	
Amortisman (300.000 *%2=) 6.000	
Oturlan Evin Kira Bedeli 12.000	
Beyan Edilen GMSİ	2.000 TL
<b>Beyan Edilen Gelirler Toplamı (182.000 + 2.000)</b>	<b>184.000 TL</b>
<b>Beyan Edilen Gelirin* %10 u (184.000 * %10)</b>	<b>18.400 TL</b>
<b>Kar</b>	<b>184.000 TL</b>
İndirim*	18.400 TL
<b>Eğitim ve Sağlık Harcamaları</b>	
Gelir Vergisi Matrahı (184.000-18.400)	165.600 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	46.430 TL
<b>Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (Geçici Vergi )</b>	<b>30.000 TL</b>
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (46.430 – 30.000 )	16.430 TL

\*Mükellef çocuğu ve eşi için 23.000 TL eğitim ve sağlık harcaması yapmış olsa da bu harcamanın sadece beyana tabi gelirin % 10'luk (18.400 TL ile sınırlıdır.) kısmı indirim konusu edilebilecektir.

## ÖRNEK 2:

Serbest meslek erbabı (B)'nin 2016 yılında 100.000 TL gayrisafi hasılatı, 20.000 TL de indirilecek gideri bulunmaktadır. Ödevli bakmakla yükümlü bulunduğu çocuğu için 1. dereceden engellilik indiriminden yararlanmakta olup, ayrıca yıl içinde 10.000 TL BAĞ-KUR primi ödemiştir. Bu verilere göre beyan edilecek serbest meslek kazancı şöyle olacaktır.

2016 yılı için aylık engellilik indirimi tutarları birinci derece engelliler için 900 TL, ikinci derece engelliler için 460 TL, üçüncü derece engelliler için 210 TL olarak belirlenmiştir. (B) 1. derece engellilik indiriminden yararlanmakta olduğundan;

Engellilik İndirimi Tutarı (Yıllık)  $900 \text{ TL} \times 12 = 10.800 \text{ TL}$ 'dir.

Serbest Meslek Kazancı	100.000 TL
İndirilecek Giderler	20.000 TL
Safi Kazanç $(100.000 - 20.000 =)$	80.000 TL
BAĞ-KUR Primi	10.000 TL
Engellilik indirim tutarı	10.800 TL
Gelir Vergisi Matrahı $[(80.000 - (10.000 + 10.800) =]$	59.200 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	13.254 TL

**ÖRNEK 3:** (C) 2016 yılında tevkifata tabi tutulmuş birinci işverenden 50.000 TL, ikinci işverenden 40.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Ayrıca, 10.000 TL alacak faizi ile brüt 40.000 TL de tam mükellef bir kurumdan kar payı elde etmiştir. (C) bunların yanı sıra 2008 yılında 50.000 TL'ye aldığı apartman dairesini 2016 yılında 280.000 TL'ye satmış ve (X) Bankasından 15.000 TL kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payı almıştır.

<b>Birinci işverenden elde edilen ücret geliri</b>	<b>50.000 TL</b>
İkinci işverenden elde edilen ücret geliri	40.000 TL
Tam mükellef kurumdan elde edilen toplam kar payı	40.000 TL
Alacak faizi	10.000 TL
Değer Artış Kazancı (280.000 - 50.000 = )	230.000 TL
Katılım Bankasından kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları	15.000 TL

Mükellef yıl içinde (Tam mükellef kurumdan elde edilen Kar Payından 6.000 + Birinci işverenden 10.770 + İkinci işverenden 8.070 =) 24.840 TL tevkif suretiyle vergi ödemiştir.

Birinci işveren hariç, ikinci işverenden alınan ücret tutarı 30.000 TL'lik beyan sınırını aştığından birinci işverenden alınan ücret geliri dahil ücret gelirinin tamamı olan 90.000 TL beyan edilecektir.

(C) tam mükellef bir kurumdan elde ettiği kesintiye tabi tutulmuş 40.000 TL'lik kar payının yarısı gelir vergisinden istisna olup her ne kadar kalan 20.000 TL GVK'nın 86/1-c maddesi hükmü gereğince 30.000 TL'lik beyanname verme sınırı altında kalsa da, vergiye tabi gelir toplamı bu 30.000 TL'lik sınırı aştığından söz konusu kar payının beyanı gerekmektedir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde karın dağıtımı aşamasında yapılan vergi kesintisinin tamamı (istisnaya isabet eden kısım dahil) mahsup edilecektir.

GVK'nın 86/1-d maddesine göre kesinti ve istisna uygulamasına tabi olmayan menkul sermaye iradı toplamının 2016 yılı için 1.580 TL'yi aşmaması halinde beyan edilmemesi gerekmektedir. (C) elde etmiş olduğu 10.000 TL alacak faizi kesinti ve istisna uygulanmayan bir gelir olup, 2016 yılı için beyanname verme sınırı olan 1.580 TL'yi aştığından, 10.000 TL'nin tamamı beyan edilecektir.

Katılım Bankasından kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları GVK'nın Geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulduğundan beyannameye dahil edilmeyecektir.



GVK'nın Mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı hükmü gereğince 5 yıldan daha fazla süreyle elde tutularak elden çıkarılan apartman dairesinin satışından elde edilen değer artış kazancı niteliğindeki kazancın ise beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, 2016 takvim yılında elde edilen ücret ve diğer gelirlerin vergilendirilmesinde uygulanacak tarife GVK'nın 103'üncü maddesinde belirlenmiş olup, ücret geliri ile diğer gelir unsurlarının birlikte beyan edilmesi ve beyannamedeki toplam gelirin 69.000 TL'yi aşması nedeniyle, gelir vergisinin hesaplanması 75 Sıra No'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre yapılacaktır.

Buna göre, ödenecek gelir vergisi tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

<b>Gelir Vergisi Matrahı (50.000+40.000+20.000+10.000)</b>	<b>120.000 TL</b>
<b>Beyan Edilen Vergiye Tabi Gelir (Matrah) Üzerinden Hesaplanan Vergi</b> [[120.000- 69.000) x % 35 + 15.900]	33.750 TL
<b>Beyan Edilen Ücret Gelirinin Beyan Edilen Toplam Gelir İçindeki Oran</b> [90.000 / 120.000]	% 75
<b>69.000 TL'yi Aşan Vergiye Tabi Gelirin (Matrah), Beyan Edilen Ücret Gelirine Tekabül Eden Kısmı</b> [[120.000 – 69.000) x % 75] bu tutar en fazla (110.000-69.000=) 41.000 TL olabilecektir)	38.250 TL
<b>Beyan Edilen Ücret Geliri Dolayısıyla Eksik Hesaplanacak Gelir Vergisi (38.250 * % 8)</b>	3.060 TL
<b>Hesaplanan Gelir Vergisi (33.750 – 3.060)</b>	30.690 TL
<b>Mahsup Edilecek Gelir Vergisi Toplamı</b> (6.000 + 10.770 + 8.070 =)	24.840 TL
<b>Ödenecek Gelir Vergisi (30.690 – 24.840)</b>	5.850 TL