

GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE

TEVKİFAT ve UYGULAMASI

Mustafa ÇOLAK
Maliye Müfettişi

TÜRMOB YAYINLARI- 235
ANKARA - 2004
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2004 - 6

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basım - Yayın Servisi

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

ÖNSÖZ

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

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

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

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2004-6 Seri Numaralı bu kitabı; Maliye Müfettişi Mustafa ÇOLAK tarafından hazırlanan "**Gelir Vergisi Kanununa Göre Tevkifat Uygulaması**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

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

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

IA-	VERGİ TEVKİFATI MÜESSESESİ	1
IB-	TEVKİFAT YAPMAKLA YÜKÜMLÜ OLANLAR	2
II-	ÖDEME KAVRAMI	4
1-	KAZANÇ, İRAT VE ÜCRETLERİN KANUNİ DEFTERLERE GİDER OLARAK KAYDEDİLMESİ	5
2-	ÜCRETİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VEYA TAHAKKUKU ..	5
3-	KAZANÇ VE İRATLARDA CARİ HESABA KAYDETME	6
III-	TEVKİFAT ESASLARI	7
	Sorumluluk Uygulaması	10
a-	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Takas ve Saklama Bankası Anonim Şirketi (Takasbank) tarafından yapılacak tevkifat	10
b-	Türkiye Jokey Kulübü tarafından yapılacak tevkifat	10
	Özellikli durumlar	11
a-	Kira ödemesi olmayan işyerinin gayrimenkul sermaye iradı	11
b-	Menkul sermaye iratlarının ayrı muhtasar beyannameye alınması ..	12
c-	Gayrimenkulün hem ikametgah hemde işyeri olarak kullanılması durumunda tevkifat	12
IV-	ÖDEME TÜRLERİ İTİBARI İLE TEVKİFAT	14
1-	ÜCRETLER	14
a-	Ücretin tanımı, ücret sayılan ödemeler	14
b-	Ücret bordrosu	15
c-	Gerçek ücretin hesaplanması	16
d-	Sakatlık indirimi;	19
-	Sakatlık İndirimi İle İlgili Kanun Maddeleri	19
-	Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Olanlar	20
-	Sakatlık İndiriminden Yararlanacakların Yapacakları İşlemler ...	21
-	Maliye Bakanlığınca Yapılacak İşlemler	22
-	Sakatlık İndirimi Uygulaması	23

-	Özürlü Serbest Meslek Erbabı İle Bakmakla Yükümlü Olduğu Özürlü Kişi Bulunan Serbest Meslek Erbabında ve Basit Usülde Vergilendirilenlerde Uygulama . . . . .	.24
-	Sakatlık İndirimi Uygulamasında Bakmakla Yükümlü Olma Tabiri ve Bu Durumun Belgelendirilmesi . . . . .	.25
e-	Vergi tarifesi . . . . .	.25
f-	Ücretin vergilendirilmesi ve ücret tevkifatına örnek . . . . .	.26
g-	Tevkifata Tabi Olmayan Ücretler . . . . .	.31
h-	Ücretlerde Vergi İndirimi . . . . .	.32
i-	Diğer ücretler ve vergileme . . . . .	.32
j-	Yıllık beyana tabi ücretler . . . . .	.35
h-	Özellikli durumlar . . . . .	.36
-	Dernek tarafından çalıştırılan kaloriferciye yapılan ödemelerin ücret olarak, vergiye tabi bulunup bulunmadığı . . . . .	.36
-	A.Ş. tarafından işçilere yapılan aynı yardımların ücretlerin dışında net olarak sağlanan bir menfaat olduğunda ücret olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği . . .	.37
-	A.Ş.'nin personeline nakit olarak yapacağı yemek yardımlarının gelir vergisinden istisna edilip edilmeyeceği hk. . .	.38
-	625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununa göre, özel öğretim kurumlarında görev yapan öğretmen ve yöneticilere ödenen bazı ücretler ile sosyal yardım niteliğindeki ödemelerin vergilendirilmesi . . . . .	.39
-	Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna: . . . . .	.42
-	Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerde Çalışan Gemi Adamlarına Ödenen Ücretlere İlişkin İstisna: . . . .	.43
2-	SERBEST MESLEK KAZANÇLARI . . . . .	.44
a-	serbest Meslek kazancı . . . . .	.44
b-	Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabı . . . . .	.45
c-	Serbest Meslek İstisnası . . . . .	.45
d-	Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Tevkifat . . . .	.46
e-	Serbest meslek Kazançlarının Yıllık Beyanı . . . . .	.47
f-	Özellikli Durumlar . . . . .	.47
-	Ücret/serbest meslek ayrımı . . . . .	.47
-	Ücretli avukat çalıştırma . . . . .	.51

3- YILLARA SARI İŞLER	53
a- Yıllara sari iş tanımı	53
b- Özellikli durumlar	54
4- MAL VE HAK KİRALAMASI	56
A- (GVK MADDE 70) DEKİ MAL VE HAKLARIN KİRALANMASI	56
a- Özellikli durumlar	60
- Konut Kira Bedellerinin Konutta Oturan Personel Yönünden Ücret Sayılarak Vergilendirilmesi	60
- Apartmanın dış cephesinin kira bedeli olarak yapılan ödemeden G. V. tevkifatı	62
- Arazilerin kiralanasından dolayı kira bedellerinden tevkifat yapılıp yapılmayacağı hk.	62
b- Gayrimenkul sermaye iraatlarının yıllık beyanı	63
B- VAKIFLAR VE DERNEKLERE AİT GAYRİMENKULLERİN KİRALANMASI	64
a- Kanunla Kurulan dernek ve vakıflar	67
b- Özel Kanunlarında Gelir Vergisine İlişkin İstisna veya Muafiyet Hükmü Bulunan Dernek ve Vakıflar	68
c- Mazbut Vakıflar	69
C- KOOPERATİFLERE AİT GAYRİMENKULLERİN KİRALANMASI	70
5- VAKIF VE DERNEKLERİN KENDİ GELİRLERİNDEN TEVKİFAT	71
a- Dernek ve Vakıflarca Kendi Gelirlerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması	71
b- Tevkifata Tabi Olan ve Olmayan Gelirler	71
c- Tevkifat Oranı	72
d- Defter ve Belge Düzeni	72
e- Dernek ve Vakıflara Ait Bazı İktisadi İşletmelerin Kurumlar Vergisi Muafiyeti	73
6- YATIRIM FON VE ORTAKLIKLARINDA TEVKİFAT	74
a- YATIRIM FON VE ORTAKLIKLARI İSTİSNASI VE TANIMLARI	74
b- MENKUL KIYMET YATIRIM FONLARI VE MENKUL KIYMET YATIRIM ORTAKLIKLARININ PORTFÖY İŞLETMECİLİĞİNDEN DOĞAN KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ	77

-	Dar Mükellefiyete Tabi Yatırım Fonlarının Portföy İşletmeciliği Kazançlarının Vergilendirilmesi	79
7-	KURUM STOPAJI VE KAR PAYLARI	82
A-	KURUM STOPAJINDA YENİ SİSTEM	82
-	Kar Payı Dağıtımına Bağlı Tevkifat Uygulaması:	82
1-	Tam mükellef kurumlarca yapılacak gelir vergisi tevkifatı:	83
2-	Dar mükellef kurumlarca yapılacak gelir vergisi tevkifatı:	84
3-	Tevkifat oranı:	85
B-	KURUM STOPAJINDA 4369 SAYILI KANUNLA GETİRİLEN DÜZENLEME	86
C-	KAR PAYLARININ VERGİLENDİRİLMESİ	88
1-	4842 sayılı Kanunla getirilen sistem	88
2-	4842 sayılı Kanun öncesi (4369 sayılı Kanunla getirilen) sistem	91
D-	İSTİSNA KAZANÇLAR ÜZERİDEN STOPAJ VE GEÇİŞ DÖNEMİ	91
E-	KAR PAYI ELDE EDEN KİŞİLERİN HUKUKİ STATÜLERİNİN BELİRLENMEMESİ DURUMUNDA TEVKİFAT UYGULAMASI	93
8-	MENKUL SERMAYE İRATLARINDA TEVKİFAT	97
a-	Gerçek kişiler dışında kalan kurum ve kuruluşlara yapılacak ödemelerden gerçekleştirilecek tevkifat	101
1.	Kurumlar Vergisi Mükellefleri	101
1.1.	Dar Mükellef Kurumlar	102
1.2.	Kurumlar Vergisinden Muaf Olan Kurumlar	102
2.	Dernek ve Vakıflar	102
2.1.	Kanunla Kurulan Dernek ve Vakıflar	03
2.2.	Özel Kanunlarında Gelir Vergisine İlişkin İstisna veya Muafiyet Hükmü Bulunan Dernek ve Vakıflar	103
3.	Dernek ve Vakıf Olmamakla Birlikte Vergi Uygulamalarında Dernek ve Vakıf Olarak Kabul Edilen Kuruluşlar	104
4.	Organize Sanayi Bölgeleri Tüzel Kişilikleri	107
5.	1580 ve 3030 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Kurulan Yerel Yönetim Birlikleri	107
6.	Tüzel Kişiliği Bulunmayan İş Hanı, Apartman ve Site Yönetimi Gibi Hizmet Organizasyonları	108
b-	Kurumlar Vergisinden Muaf Kooperatiflerin Menkul Sermaye İratları Gelirleri	109
c-	Menkul Sermaye İratlarının Beyanı	110

d-	Özellikli Durumlar	114
-	Bankada tereke adına açılan mevduat hesabına yürütülen faizlerden tevkifat yapıp yapılmayacağı.	114
-	Apartman yöneticiliğine ait adına açılan hesaplara yürütülen faizler ile apartmanın dış cephesinin kira bedeli olarak yapılan ödmeden G. V. tevkifatı	115
9-	BİREYSEL EMEKLİLİK FONLARINDA TEVKİFAT	117
a-	Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi	117
1-	Gelirin Niteliği	117
2-	Birikimsiz Sigorta Poliçeleri Dolayısıyla Elde Edilen Gelirler	118
3-	Karma Poliçeler Dolayısıyla Elde Edilen Gelirler	118
4-	Elde Edilen Gelirlerde İstisna Uygulaması	119
5-	Gelir Vergisi Tevkifat Uygulaması	119
-	Elde Edilen Gelirin Yıllık Beyanname ile Beyanı	120
-	07/10/2001 Tarihinden Önce Akdedilen Poliçeler ile İlgili Ödemeler	121
-	Ödenen Katkı Payı ve Primlerin Vergi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılması	121
1-	Ödenen Katkı Payları ve Sigorta Primlerinin Ücret Matrahının Tespitinde İndirimi	121
2-	Ödenen Katkı Payları ve Sigorta Primlerinin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilecek Gelirlerde İndirimi	124
b-	07/10/2001 Tarihinden Önce Akdedilen Poliçeler ile İlgili Primler	127
-	İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Ödenen Katkı Paylarının Ticari Kazancın Tespitinde İndirimi	128
10-	ZİRAİ ÜRÜN TEVKİFATI	130
A-	GENEL ESASLAR	130
1.	Destekleme Alımı Yapan Kamu Kurum ve Kuruluşlarının, Zirai Ürün Alımlarında Yapacakları Gelir Vergisi Tevkifatı ve Mütessesil Sorumluluk	130
2.	Destekleme Alımı Yapmayan, Ancak Zirai Ürün İşleyen veya İmalatçı Olmamakla Beraber Zirai Ürün Alımında Bulunan Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Yapacakları Gelir Vergisi Tevkifatı ve Mütessesil Sorumluluk :	131
3.	Tevkifat Yapmak Zorunda Olan Kamu Kurum ve Kuruluşları Dışındaki Kurum, Kuruluş ve Kişilerce Zirai Ürün Alımında Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı ve Mütessesil Sorumluluk	132

4.	5590 Sayılı Kanuna Göre Kurulmuş Bulunan Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilerek Satın Alınan Zirai Ürün Bedellerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı ve Mütessesil Sorumluluk	132
5.	Zirai Ürün İhraç Eden İhracatçıların Bu Ürünlerin Alımında Yapacakları Gelir Vergisi Tevkifatı ve Mütessesil Sorumluluk	133
6.	Köy Tüzel Kişiliği ile Türk Medeni Kanununa Göre Kurulmuş Olan Vakıflarca (Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler Dahil) Satılan Zirai Ürün Bedelleri Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı ve Mütessesil Sorumluluk	133
7.	Kiralanan Sınai İşletmelerde Zirai Ürün İşleyenlerle İlgili Mütessesil Sorumluluk	134
8.	Çiftçilerin ve Nihai Tüketicilerin Mütessesil Sorumluluk Karşısındaki Durumu	135
9.	"Emanet Usulü" Diye Anılan Usulle Yapılan Zirai Ürün Teslimlerinde Vergi Tevkifatı	135
B-	ÖZELLİKLİ KONULAR	136
1.	Borsa Kotasyon Listesine Dahil Olan Ürünlerden, Gelir Vergisi Tevkifatına Tabi Olan ve Olmayanlar	137
2.	Fatura Ve Müstahsil Makbuzlarında Borsa Tescil Beyannamelerinin Tarih Ve Numarasına Yer Verilmemesinin Müteyyidesi	138
3.	Ticaret Borsalarının Kotasyon Listesinde Yer Almayan Zirai Ürün (İşlenmiş Olanlar Dahil) Bedelleri Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı	139
4.	Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilerek Satın Alınan Zirai Ürün Bedelleri Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı Ve Mütessesil Sorumluluk Uygulamasında Tarhiyatın Muhatabında Öncelik	139
5.	Borsaya Tescil Ettirilerek Yapılan Alivire Muameleler-De Gelir Vergisi Tevkifatı Ve Mütessesil Sorumluluk	140
C-	ÖZELLİKLİ DURUMLAR	142
-	Arazinin üzerindeki zirai ürünlerle birlikte kamulaştırmasında; arazi üzerindeki ürünler için yapılacak ödemelerin, elde eden çiftçinin tevkifata tabi tutulması	142
-	Derneklerin, esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yaptıkları ödemelerden vergi tevkifatı	142

11- DOĞRUDAN GELİR DESTEĞİNDE TEVKİFAT	143
a- Doğrudan Gelir Desteği	143
b- Tevkifat	145
12- MİLLİ PİYANGO BİLET SATIŞLARI VE 4077 YE GÖRE TEVKİFAT	145
13- PTT AÇENTAÇILIĞINDA TEVKİFAT	146
14- TELİF VE PATENT HAKLARI SATIŞINDA TEVKİFAT ...	146
V- MUHTASAR BEYANNAMENİN VERİLME ZAMANI VE MUHTEVİYATI	146
- Aylık Muhtasar Beyannamenin Verilme ve Ödeme Süresi	147
- Üç Aylık Muhtasar Beyannamenin Verilme ve Ödeme Süresi ...	147
VI- VERGİ TEVKİFATININ GÖSTERİLMESİ	149
VII- VERGİ TEVKİFATININ MAHSUBU	149
1. Tevkif Yoluyla kesilen vergilerin mahsup ve iadesi	150
1.1. Yasal Düzenlemeler	150
1.2. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup	151
1.3. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade	152
1.3.1. Mahsup Yoluyla İade	152
1.3.2. Nakden İade	153
2. Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi	155
2.1. Yasal Düzenlemeler	155
2.2. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup	156
2.3. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade	156
2.4. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu	157
3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri	158
3.1. Yasal Düzenlemeler	158
3.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade	158
4. Diğer Hususlar	159
4.1. İade Talebinin Gerçeğe Aykırı Belgelere Dayanması	159
4.2. Tevkif Yoluyla Kesilen Verginin Vergi Sorumlusunca Tahakkuk Ettirilmemesi veya Ödenmemesi	159
4.3. Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek veya Tüzel Kişi Olması	160
4.4. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu	161

4.5. Tebliğ Düzenlemelerinin Geçerli Olacağı İadeler	161
5. Kar Paylarından Kesilen Vergilerin Mahsubu	161
6. Diğer Hususlar	165
VIII- TEVKİFATIN NİHAİ VERGİ HALİNE GELMESİ	166
IX- FON PAYI HESAPLANMASI	169
X- GELİR VERGİSİ STOPAJI TEŞVİKİNİN UYGULANMASI	171
1. Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinin Amacı	171
2. Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinin Uygulanacağı İller	172
3. Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler	173
3.1. Yeni İşe Başlama Dolayısıyla Teşvikten Yararlanma	174
3.2. Ek İstihdam Artışı Dolayısıyla Teşvikten Yararlanma	175
3.3. Teşvikten Yararlanamayacak İşlemler	176
4. Fiilen Çalışma Zorunluluğu	176
5. Uygulamanın Başlama ve Sona Erme Tarihleri	177
6. Sağlanan Teşvik Tutarının Belirlenmesi	177
7. Teşvikin Uygulanması	179
8. Diğer Hususlar	180
XI- TEVKİFAT KALEMLERİ VE STOPAJ ORANLARI (10/12/2003 tarihli ve 2003/6577 SAYILI KARARNAME-2004 YILI)	181

IA- VERGİ TEVKİFATI MÜESSESESİ

Gelir ve kurumlar vergisinde temel kural gelir veya kazancın yıllık olması, verginin mükellefler tarafından verilecek yıllık beyannamelere göre tarh ve tahakkuk ettirilmesidir. Ancak bazı gelir unsurlarında yıllık beyanname verilmesi beklenmeksizin istihkak sahiplerinin gelir ve kurumlar vergilerine mahsuben tevkifat yapılması söz konusudur

Mükelleflerin doğru beyanda bulunmaları noktasında, gerek vergileme öncesi gerekse vergileme sonrası genel anlamda gelir idaresince kullanılan yoklama, inceleme v.s enstrümanlar, bir güvenlik müessesesi olmaktan ziyade vergilemeye esas teşkil edecek kayıt ve maddi olayların tespiti, ödenen verginin doğruluğunun araştırılmasıdır

Güvenlik müesseselerinin getirilişindeki amaç ise, beyan olgusuna duyulan güvensizlik nedeniyle vergi hasılatının belli rakamların altında yine objektif koşullar çerçevesinde gerçekleşmemesini temin etme gayelidir. Bunlar, uygulama süresi sona eren hayat standardı esaslı, kaynaktan vergileme ve uzantısı vergi kesenlere yüklenen müteselsil sorumluluk mekanizmalarıdır. Gelir Vergisi Kanununun temel maddelerinden ve belki de en önemlisi 94 üncü madde uygulaması, asgari ölçülerde vergilemenin (*bazı hallerde nihai vergilemenin*) ana kaynağını oluşturmaktadır. Bu prensibin getirilmesindeki ana amaçları ise kısaca şu şekilde sınıflandırmak mümkündür:

- a- Ayrıca yıllık beyanname verme mükellefiyetlerinin bulunmayan mükellefler için nihai vergileme olması (Vergiden muaf esnaf gibi..)
- b- Vergileme sisteminde vergi güvenlik müessesesinin önemli bir aracı olması,

- c- Yıllık beyanname üzerinden hesaplanacak vergiye mahsup edilecek kesintilerde vergilemedeki dönemsel gecikmeleri telafi etmesi yani gelire eşanlı verginin kaynakta kesilerek hazine hesapları ile ilişkilendirilmesine olanak tanınması (**pay as earn-kazandıkça öde, ilkesi**)

IB- TEVKİFAT YAPMAKLA YÜKÜMLÜ OLANLAR

Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.¹

Bu çerçevede tevkifat yapmakla mükellef olanlar, tadadi olarak şu şekilde sayılabilir:

- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernekler, vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri,
- Kooperatifler,

1 Maddede açıklanmamakla beraber, tevkifat kalemleri irdelendiğinde sadece gelir vergisine değil kurumlar vergisine mahsuben de tevkifat yapılmaktadır (GVK 42 kapsamındaki ödemeler, kurumların mevduat faizleri v.s..)

- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler
- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri dahil),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler
- Sair kurumlar,

Vergi tevkif edecekler arasında basit usulde vergilendirilen mükellefler sayılmamıştır Bu nedenle söz konusu mükellefler yaptıkları ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklar ve muhtasar beyanname vermeyeceklerdir.

II- ÖDEME KAVRAMI

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 96. maddesinde, vergi tevkifatının, 94'üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı, maddede geçen hesaben ödeme deyiminin, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceği, hükme bağlamıştır Aynı Kanun'un 98. maddesinde, **"94. madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve irat-lar..."** ifadesi yer almaktadır.

Bu hükümlere çerçevesinde, muhtasar beyanname verme durumlarında karlar ve irat-larda geçerli olan **"tahakkuk" ilkesi haricinde kalanlarda "ödeme" ilkesi**, yapılacak tevkifata esas alınmaktadır

Ödeme ise kanunda belirtildiği şekilde, nakden ve hesaben ödeme olarak gerçekleşebilmektedir.

Nakden ödemede, (peşin-efektif) para olarak ödeme işlemi yapılmaktadır. Para yerine geçen ve ticari yaşamda kullanılan çek, kredi kartı v.s birtakım başka araçlar kanalı ile yapılan ödemeler de bu bağlamda ele alınacaktır

Hesaben ödeme ise ödemenin para olarak yapılması yerine muamelelenin bir takım hesaplara kaydedilmesi veya belgelerle ilişkilendirilmesidir. Bu hesapların verdiği netice de bir kıymet ifade eder Aslında hesaben ödeme deyiminin gelir kalemlerine bağlı olarak tayin

ve tespit etmek gerekmektedir. Örneğin , menkul sermaye iradını ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve muameleler, hesaben ödemeyi ifade etmektedir

Genel olarak hesaben ödeme kapsamında, aşağıda belirlenen haller söz konusu olabilmektedir:

1-KAZANÇ, İRAT VE ÜCRETLERİN KANUNİ DEFTERLERE GİDER OLARAK KAYDEDİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nün 94. maddesinin birinci fıkrasında yer alan kazanç, irat ve ücretlerle ilgili olarak, vergi sorumluları kanuni defterlerine bu kazanç, irat ve ücretleri gi-der kaydetmeleri, bu istihkakların hesaben ödendiğini ifade eder:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 7 . madde-sinin son fıkrasında da, " ... değerle-meden maksat,... Türkiye'de ödeye-nin veya nam ve hesabına ödeme ya-pılanın hesaplarına intikal ettiril-mesi veya ka-rından ayrılmasıdır ." hükmü yer almıştır.

Bu açıklamalara göre, gider kaydetme ödeme olarak kabul edilmekte ve gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir

2-ÜCRETİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VEYA TAHAKKUKU

213 sayılı Vergi Usul Kanunu' nun 238 inci maddesinde ücret bordrosu düzenlenmiştir. Buna göre; işverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Bu maddeye göre tevsik edici vesika olarak ücret bordrosu, ücretin ödendiğini göstermektedir. Ancak ücret bordroları düzenlendiği veya ücret brüt tutarları muhasebe dökümanları ve ilgili kayıtlara intikal ettirildiği halde ödeme gerçekleştirilmemiş olabilir.

Bu bakımdan çalışanlarca ücret bordrolarının veya ücret bordoları yerine geçen ödeme vesikalarının düzenlenip imzalanması durumunda, ücret tahakkuk etmiş olacaktır. Dolayısı ile tahakkuk tarihinde ilgili dönem gelir vergisi tevkifatların yapılması sorumluluğu ortaya çıkacaktır.

Ücret bordrolarının veya bordo yerine geçen vesikaların işverenlerce veya sorumlularca düzenlenip imzalanmaması halinde ise, kasnunda geçen nakden veya hesaben bir ödemenin yapılması sözkonusu olmayacak ve gelir vergisi tevkifatı yapılması keyfiyeti ortadan kalkacaktır.

Örnek 1- (Y) sanayi Ltd. şti. çalışanlarına ait Ekim/2003 ücret tediye bordroları düzenlenmiş ve ilgililerce imzalanmıştır. Ancak ödeme, Kasım 2003 tarihinde yapılmıştır. Bu durumda hesaben ödeme, tediye bordrosunun düzenlendiği tarih, Ekim/2003 tarihi olduğundan, şirket tarafından gelir vergisi tevkifatlarının da aynı dönem yapılması iktiza eder.

Örnek 2- (M) iktisadi kamu kurumu, çalıştırdığı işçilere ait Ocak/2002 dönemi ücretlerini, ücretlerde anlaşma sağlanamadığından tahakkuk ettirmemiş veya herhangi bir belge ve doküman da tanzim edilmemiştir.

Bu durumda ise ödemeye yönelik belirtildiği üzere herhangi bir işlem tesis edilmediğinden daha doğru ifade ile hesaben ödemeye dönük bir kayıt, belge veya başkaca bir muhasebeleştirme işlemi olmadığından gelir vergisinden de söz edilemeyecektir.

3- KAZANÇ VE İRATLARDA CARİ HESABA KAYDETME

Hesaben ödeme teriminin düzenlendiği GVK 96 ıncı maddesinin 2772 sayılı Kanununun 11 nci maddesi ile değişmeden önceki şeklinde, " **bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatı-**

na tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri veya bu istihkakların ödeyenlerin hesaplarına gider kaydedilmesini ifade eder." Hükmü yer alırken, yapılan değişiklik sonrası bankaların vadeli mevduata, şirketlerin de ihraç ettikleri tahvillere ilişkin olarak dönem sonlarında tahakkuk ettirecekleri faizleri gider yazabilmeleri, faizlerden tevkifat yapılmasına bağlı iken bu sorunun yukarıda belirtilen şekli ile tahakkuk ettirilen faizlerin tevkifata tabi tutulmadan yazılabilmesine imkan tanınmak suretiyle giderilmiştir.

Örnek

Bankaya yatırılan vadeli hesaplarda, vadenin dolmuş olmasının mevduat faiz geliri elde etmiş olması sonucunu doğurması (*Faizin fiilen alınması gerekmez, banka hesapları MSİ sağlayan banka açısından istihkak sahibine borçlu durumda gösteren bir işlemdir*)

III-TEVKİFAT ESASLARI

- 1.** Getirilen düzenlemelerle 94, 103 ve 104 nci maddelere göre yapılacak vergi tevkifatı, nakten veya hesaben yapılacak ödemelere uygulanacaktır.
- 2.** Tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin yapacakları tevkifat ticari, mesleki ve zirai işleriyle ilgili ödemelerine münhasırdır.
- 3.** Ücretler dışında kalan ödemelerden vergi tevkifatı, ödemenin gayrisafi tutarı üzerinden yapılacaktır

Ücretler ve diğer vergi tevkifatına tabi tutulacak ödemelerde kesilmesi gereken vergiyi ödemeyi yapan üstlenmiş ise, ödemenin brütü bulunacak ve bulunan brüt üzerinden vergi tevkifatı yapılacaktır

4. Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.

Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.

Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihaî tüketiciler için söz konusu değildir (*VUK madde 11*).

Belirtilen sorumluluk çerçevesinde, 94 ncü madde gereğince tevkifat yapmak zorunda olanların, anılan maddede yazılı ödemelerden gerekli tevkifatı yapmamaları ve vergi dairesine yatırmamaları halinde, vergi sorumlusu sıfatıyla tevkif etmeleri gereken verginin ve uygulanacak cezanın genel hükümler çerçevesinde öncelikle tevkifat yapmakla yükümlü bu kişilerden aranacağı tabiidir.

5. Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır

Yani;

- Vergi tevkifatında matrah** : nakden/hesaben ödeme tutarı(vergili)
- Vergi tevkifatı matrahı** : nakden/hesaben ödeme tutarı(net-vergisiz)+ kesilen vergi
- **Vergi Tevkifat** : gayrisafi ödeme tutarı*vergi oranı
- **Net ödeme** : gayrisafi ödeme- vergi tutarı

Örnek

İşyeri sahibine, (A) A.Ş tarafında Ocak/2004 işyeri kira bedeli olarak 200.000.000.-TL net ödemede bulunulmuştur. Vergi bedeli yapılan kira sözleşmesi gereği, ödemeyi yapan (A) A.Ş tarafında üstlenilmiştir. (Vergi Oranı:%22²)

Net ödeme	:	Tevkifata Tabi Matrah (Brüt tutar)(X)- Brüt tutar *vergi oranı
200.000.000	:	X- X*%22
Brüt Tutar	:	200.000.000/%78
Brüt Tutar	:	256.410.256.- (Bu durumda vergi 56.410.256.- olacaktır)

2 3824 sayılı Kanun'un 18/d maddesi, 4842 sayılı Kanunun 37/3 maddesiyle 1.1.2004 tarihinden başlayarak yürürlükten kaldırıldığından kesilen vergilerde ayrıca fon payı hesaplanmayacaktır.

6- Sorumluluk Uygulaması

a-İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Takas ve Saklama Bankası Anonim Şirketi (Takasbank) tarafından yapılacak tevkifat

193 sayılı **Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin** sonuna 12.6.2002 tarih ve **4761 sayılı Kanunla** " Maliye Bakanlığı, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir." hükmü eklenmiştir.

Bu yetkiye dayanılarak bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizlerden, **Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin** 8 numaralı bendine göre yapılacak gelir vergisi tevkifatı ile **Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24 üncü maddesine** göre yapılacak kurumlar vergisi tevkifatının İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Takas ve Saklama Bankası Anonim Şirketi (Takasbank) tarafından yapılması uygun bulunmuştur.

Buna göre, söz konusu faizlerden gerekli vergi tevkifatının, sorumlu sıfatıyla Takasbank tarafından yapılması ve ilgili vergi dairesine beyan edilerek ödenmesi gerekir³.

b- Türkiye Jokey Kulübü tarafından yapılacak tevkifat

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun **94 üncü maddesinin** sonuna 12/6/2002 tarihli ve **4761 sayılı Kanunla** "Maliye Bakanlığı, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir." Hükmünde verilen yetkiye dayanılarak Türkiye Jokey Kulübü'nce organize edilen at yarışlarında, yarışmalara katı-

3 76 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği: 26/06/2002 Tarih ve 24797 Sayılı R.G

lan atlara binen jokeyler ile jokey yamakları, antrenör ve seyislere at sahipleri adına Türkiye Jokey Kulübü tarafından yapılacak ücret ve ikramiye ödemelerinden, Gelir Vergisi Kanununun **61, 94, 103 ve 104** ncü maddelerine göre yapılacak gelir vergisi tevkifatının Türkiye Jokey Kulübü tarafından yapılması uygun bulunmuştur

Buna göre, söz konusu ücret ödemelerinden gerekli vergi tevkifatının, sorumlu sıfatıyla Türkiye Jokey Kulübü tarafından yapılması ve ilgili vergi dairesine beyan edilerek ödenmesi gerekir⁴.

7- Özellikli durumlar

a-Kira Ödemesi Olmayan İşyerinin Gayrimenkul Sermaye İradı

Gelir Vergisi Kanununun 96.maddesinde, "Vergi tevkifatı, 94.madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder" hükmü yer almıştır

Öte yandan, söz konusu Kanunun 73.maddesinde kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olmayacağı, bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, yetkili özel mercilere takdir edilmiş kirası, bu suretle takdir edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'i olacağı belirtilmiştir.

Bu hükümlere göre; işyeri için nakden veya hesaben bir kira ödemesi yapılmadığı durumlarda, tevkifat söz konusu olmayacaktır. Ancak söz konusu işyerini kiralayan

4 247 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği :20/03/2003 Tarih ve 25054 Sayılı R.G

gayrimenkulün sahibi tarafından emsal kira bedel hükümlerine göre yıllık Gelir Vergisi beyannamesinde genel hükümlere göre beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

b- Menkul Sermaye İratlarının Ayrı Muhtasar Beyannameye Alınması

Mükelleflerin Gelir Vergisi Kanununun 99 ncu maddesinin 2574 Sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle değiştirilen son fıkrasına göre, tevkifata tabi menkul sermaye iradı gelirlerini ayrı bir beyanname ile bildirmedikleri genel bir eğilim kazanmaktadır.

Bilindiği gibi, Gelir Vergisi Kanununun 99 ncu maddesinin 2574 Sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle değiştirilen son fıkrasında "Tevkifata tabi menkul sermaye iratları ile bunlardan yapılan vevgi tevkifatı nev'i itibariyle icmalen ayrı bir muhtasar beyannameye alınır" denilmektedir.

Bu itibarla, yeni bir düzenleme yapılmadıkça tevkifata tabi menkul sermaye iratları ile bunlardan yapılan vevgi tevkifatlarının ne ev'i itibariyle icmalen ayrı bir muhtasar beyannameye gösterilmesi hükümüne uyulması gerekmektedir.

c-Gayrimenkulün Hem İkametgah Hem de İşyeri Olarak Kullanılması Durumunda Tevkifat

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde; "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 aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans

olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar". hükmü yer almış olup, maddenin 5/a bendinde de "70. maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden" tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır

Aynı Kanun'un 96. maddesinde "Vergi tevkifatı, 94. madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder", denilmektedir.

Yine aynı Kanun'un "Emsal Kira Bedeli Esası" başlıklı 73. maddesinde de "Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir..." hükmü yer almıştır

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesinde ticari, sınai ve mesleki faaliyette işyeri; bu faaliyetlerin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlanmıştır

128 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin x-a-4 bölümünde "...aynı zamanda hem işyeri hem ikametgah olarak kiralanmış gayrimenkuller vergi mevzuatımız açısından işyeri olarak kabul edildiğinden bu gayrimenkuller için ödenecek kiraların tamamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.." açıklamaları yer almıştır

Buna göre emsal kira bedeli sadece ikametgah olarak kullanılan konutlara uygulanmamaktadır. Gayrimenkulün hem işyeri hem de ika-

metgah olarak kullanılması durumunda söz konusu ikametgah vergi mevzuatımız açısından işyeri olarak kabul edilmektedir

Bu açıklamalara göre ticari, sinai veya mesleki faaliyete tahsis edilen gayrimenkul için nakden veya hesaben ödemede bulunmama, diğer bir ifadeyle işyeri kirası olarak hesaplarınızda gider olarak göstermeme durumunda söz konusu gayrimenkulden emsal kira bedeli üzerinden tevkifat yapılmaması gerekmektedir Ancak mülkiyet sahibi tarafından emsal kira bedelinin tamamı üzerinden yıllık gelir vergisi beyannamesi verileceği tabiidir.

IV- ÖDEME TÜRLERİ İTİBARI İLE TEVKİFAT

1- ÜCRETLER

A- Ücretin Tanımı, Ücret Sayılan Ödemeler

Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

İş verenler ise, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.

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

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır ve bentlerinde yazılı ödemeleri yapanlar bu kanunda yazılı ödemeleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir:

- 1.- 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malüliyet, dul ve yetim aylıkları;
- 2.- Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve aylarla sağlanan diğer menfaatler;
3. - Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere 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. - (3239 sayılı Kanununun 53'üncü maddesiyle değişen bent) Birlikçilere, resmî 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 (*GVK madde 61,62*)

b- Ücret Bordrosu

Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsihi mecburidir.

Bu bağlamda, İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan ücretlerle (4369 sayılı Kanununun 81/A-8 inci maddesiyle

le değiştirilen ibare) diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz.

Ücret bordrolarına en az aşığıdaki malumat yazılır:

1. -Hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü (Ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan iş verenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir.);
2. -Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası;
3. -Birim ücreti (Aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti);
4. -Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre;
5. -Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı.

Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır

İş verenler ücret bordrolarını, yukarıki esaslara uymak şartıyla diledikleri şekilde tanzim edebilirler (*VUK madde 238*)

c- Gerçek Ücretin Hesaplanması

Ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşığıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır

1.- (2361 sayılı Kanunun 45'inci maddesiyle değişen hüküm)
657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 190'inci maddesi uyarınca

yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler;

2.- (4697 sayılı Kanununun 4 üncü maddesiyle değişen bent Yürürlük; 07.10.2001) Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler;

3.- (4697 sayılı Kanununun 4 üncü maddesiyle değişen bent Yürürlük; 07.10.2001) Sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları,

İndirim konusu yapılacak prim, aidat ve katkıların toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için ödenen primlerde, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 5'ini) ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu oranı % 20 oranına kadar (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için % 10 oranına kadar) artırmaya ve belirtilen haddi asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir

4. -(3239 sayılı Kanununun 54'üncü maddesiyle eklenen bent) Sendikalar Kanunu hükümlerine göre, sendikalara ödenen aidatlar (şu kadar ki, aidatın ödendiğinin tevsik edilmesi şarttır).

İndirim konusu harcamaların;

- Türkiye'de yapılması,
- Gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzelkişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi,
- Bu belgelerin işverene verilmesi şarttır.

Bu suretle hesaplanan indirim tutarı, harcamanın yapıldığı yıla ait ücretin yıllık vergi matrahının % 35'ini geçemez. Bu indirim de dikkate alınmak suretiyle hesaplanan vergi ile mükellefin o yıl içinde tevkif suretiyle ödediği vergi tutarı arasındaki fark, ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan % 35 nispetini sifıra kadar indirmeye kanunî oranına kadar artırmaya veya harcama konuları, harcama ve ücret tutarları itibariyle farklı oranlar tespit etmeye yetkilidir.

Ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya, bu uygulamanın usul ve esaslarını tayin ve tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Ücretin gerçek değerinin tayininde, Gelir Vergisi gibi şahsi vergiler ücretten indirilmez.

Yabancı parasıyla ödenen ücretler ödeme gününün borsa rayiciyle Türk parasına çevrilir.

Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir (*GVK Madde 63*)

Öte yandan Çalışma gücünün asgarî % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgarî % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda sakatlık dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.

d-Sakatlık İndirimi;

- Sakatlık İndirimi ile İlgili Kanun Maddeleri

Gelir Vergisi Kanununun sakatlık indirimi ile ilgili hükümleri aşağıdaki gibidir:

Madde 31

"...

2.- Sakatlık İndirimi: Çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgari % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda belirtilen sakatlık indiriminden faydalanırlar

Sakatlık indirimi özel indirim tutarının;

- Birinci derece sakatlar için sekiz katı,
- İkinci derece sakatlar için dört katı,
- Üçüncü derece sakatlar için iki katıdır

Sakatlık derecelerine göre tespit edilecek indirimler, özel indirime eklenerek hizmet erbabının ücretinden indirilir

Sakatlık derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye ve Gümrük, Sağlık ve Sosyal Yardım ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlıklarınca bu konuda müştereken hazırlanacak bir yönetmelik ile tespit edilir.

Aile reisinin, eşinin ve çocuklarının her birinin gerçek usulde tespit edilen ücret gelirine bu maddede yer alan özel indirim ve sakatlık indirimi uygulanır."

Madde 89

"Mükellefler yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden aşağıdaki indirimleri yapabilirler:

.....

Mesleki faaliyet icra eden veya basit usulde vergilendirilenlerden tüccar ve ücretli durumuna girmeksizin yapılan imalat, tamirat ve küçük sanat işleriyle uğraşan özürliülerin gelir vergisi matrahına esas kazançlarına, bu Kanunun 31 inci maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim uygulanır

Bu indirim, bakmakla yükümlü olduğu özürliü kişi bulunan serbest meslek erbabı ve ücret geliri elde edenler için de uygulanır İndirim, hizmet erbabının tevkifat matrahına uygulanır"

- Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Olanlar

Sakatlık indirimi;

- Özürliü hizmet erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özürliü kişi bulunan hizmet erbabına,
- Özürliü serbest meslek erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özürliü kişi bulunan serbest meslek erbabına,

- Basit usulde vergilendirilenlerden, tüccar ve tüccarlı durumuna girmeksizin, imalat, tamirat ve küçük sanat işleri ile uğraşan (*ilk madde ve yardımcı malzeme müşteriye ait olarak faaliyet gösteren terzi, tamirci, marangoz gibi*) özürllürlere uygulanmaktadır

- Sakatlık İndiriminden Yararlanacakların Yapacakları İşlemler

Sakatlık indiriminden yararlanmak isteyenlerin bir dilekçe ve aşağıda belirtilen belgelerle birlikte; illerde Defterdarlık Gelir Müdürlüğüne, bağımsız Vergi Dairesi bulunan ilçelerde Vergi Dairesi Müdürlüğüne, diğer ilçelerde Malmüdürlüğüne başvurması gerekmektedir.

Sakatlık indiriminden yararlanmak isteyenlerin dilekçe ekinde bulunduracağı belgeler şunlardır:

Özürllü hizmet erbabı için;

- a) Çalıştığı işyerinden alacağı hizmet erbabı olduğunu gösterir belge,
- b) Nüfus cüzdanı örneği ve üç adet fotoğraf.

Hizmet erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürllü kişiler için;

- a) Ücretlinin çalıştığı işyerinden alacağı hizmet erbabı olduğunu gösterir belge,
- b) Özürllü kişilerin nüfus cüzdanı örneği ve üç adet fotoğrafı,
- c) Özürllü kişiye bakmakla yükümlü olduğunu gösteren belge.

Özürllü serbest meslek erbabı için;

- a) Vergi kimlik numarasını gösteren belge,
- b) Nüfus cüzdanı örneği ve üç adet fotoğraf.

Serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişiler için;

- a) Serbest meslek erbabının vergi kimlik numarasını gösteren belge,
- b) Özürlü kişilerin nüfus cüzdanı örneği ve üç adet fotoğrafı,
- c) Özürlü kişiye bakmakla yükümlü olduğunu gösteren belge.

Sakatlık indiriminden yararlanma hakkına sahip basit usulde vergilendirilen özürllüler için;

- a) Vergi kimlik numarasını gösteren belge,
- b) Nüfus cüzdanı örneği ve üç adet fotoğraf.

- Maliye Bakanlığınca Yapılacak İşlemler

Defterdarlık Gelir Müdürlükleri, Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Malmüdürlükleri kendilerine başvuran özürllülerin kişisel bilgilerini, Özürllülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkındaki yönetmeliğin eki rapor formuna yazacaklar ve bu formları bir yazıya ekleyerek, özürllüleri yetkili sağlık kurulundan en yakınına sevk edeceklerdir.

Yetkili sağlık kuruluşunca verilecek raporlar ilgili müdürlüklerce Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünde oluşturulan Merkez Sağlık Kuruluna gönderilecektir. Bununla birlikte, bu Tebliğin yayımı tarihinden önce ödevlilerce ilgili müdürlüklere müracaat etmeden alınan raporların, yetkili sağlık kuruluşu tarafından verilmesi, sağlık kurulunun iç hastalıkları, genel cerrahi, göz, kulak burun boğaz, nöroloji ve/veya psikiyatri uzmanından oluşması halinde bu raporlar işleme konulacak ve varsa diğer eksikliklerinin de tamamlanması şartıyla incelenmek üzere Merkez Sağlık Kuruluna gönderilecektir.

Maliye Bakanlığı Merkez Sağlık Kurulu, sağlık kuruluşları tarafından düzenlenen raporları inceleyerek, başvuru sahibinin çalışma gücünün ne kadarını kaybettiğine karar verecektir. Bu şekilde sakatlık dereceleri belli olanlara ilişkin raporlar, ücretlilerde işverenine, diğerlerinde kendilerine verilmek üzere ilgili Defterdarlığa gönderilecektir.

Sakatlık derecelerine veya raporlarda yer almayan bulgular gibi sebeplere dayanan itiraz ve şikayet mahiyetindeki başvurular da ilgili müdürlüklere yapılacak ve yukarıda açıklandığı şekilde işlem görcektir.

- Sakatlık İndirimi Uygulaması

Özürlü Hizmet Erbabı ile Bakmakla Yükümlü Olduğu Özürlü Kişi Bulunan Hizmet Erbabında Uygulama

Maliye Bakanlığı Merkez Sağlık Kurulunca tespit edilen çalışma gücü kayıp oranının asgari;

- % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece,

- % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece ,

-% 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı üçüncü derece ,

sakat sayılmakta ve sakatlık indirimi, özel indirim tutarının

- Birinci derece sakatlar için sekiz katı,

- İkinci derece sakatlar için dört katı,

- Üçüncü derece sakatlar için iki katı,

olarak uygulanmaktadır. Sakatlık indiriminden yararlanacak birden

fazla kişinin bulunması halinde, bu hesaplama her biri için ayrı ayrı yapılacak ve indirim uygulanmasında toplu olarak dikkate alınacaktır.

Bu şekilde hesaplanan sakatlık indiriminin aylık tutarının hizmet erbabının aylık tevkifat matrahından indirilmesi gerekmektedir. Sakatlık indirimi tutarına ayrıca özel indirim tutarının ilave edileceği açıktır.

Muhtelif yerlerden ticaret alanlarda, sakatlık indirimi özel indirimin uygulandığı ticaret gelirine uygulanacaktır.

Farklı özel indirim tutarı belirlenen illerde çalışan özürli hizmet erbabı ile bunların bakmakla yükümlü olduğu özürlielerin yararlanabileceği sakatlık indirimi tutarının hesaplanmasında bu illerde uygulanan özel indirim tutarı dikkate alınacaktır.

- Özürli Serbest Meslek Erbabı İle Bakmakla Yükümlü Olduğu Özürli Kişi Bulunan Serbest Meslek Erbabında ve Basit Usûlde Vergilendirilenlerde Uygulama

Özürli serbest meslek erbabı ile serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürli kişi bulunması halinde bir önceki bölümde açıklanan şekilde hesaplanan sakatlık indiriminin yıllık tutarı, serbest meslek erbabının beyan edeceği serbest meslek kazancından düşülecektir. İndirimden yararlanma hakkına sahip basit usûlde vergilendirilen özürlielere uygulanacak sakatlık indiriminin yıllık tutarı ise, 215 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde esasları belirlenen vergi tarhına esas kazançlarından indirilecektir. İndirim, beyan edilecek serbest meslek kazancı ve basit usûlde vergilenen kazanç tutarı ile sınırlı olup, kazancın yetersiz olması halinde sonraki yıla devredilmeyecektir.

Farklı özel indirim tutarı belirlenen illerde faaliyet gösterenlerin yararlanabileceği sakatlık indirimi tutarının hesaplanmasında bu illerde uygulanan özel indirim tutarı dikkate alınacaktır

- Sakatlık İndirimi Uygulamasında Bakmakla Yükümlü Olma Tabiri ve Bu Durumun Belgelendirilmesi

Sakatlık indirimi uygulamasında bakmakla yükümlü olunan kişi tabirinden; özürlü kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan anne, baba, eş ve çocukları anlaşılacaktır Çocuklarda yaş sınırlamasına gidilmeksizin işlem yapılacaktır

Bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan;

- Hizmet erbabı, çalıştığı işyerinden veya duruma göre kayıtlı olduğu sosyal güvenlik kuruluşundan aldığı özürlü kişiye ait sağlık karnesinin kimlik bilgilerini içeren sahifelerinin bir örneğini,

- Serbest meslek erbabı, kayıtlı olduğu sosyal güvenlik kuruluşundan aldığı özürlü kişiye ait sağlık karnesinin kimlik bilgilerini içeren sahifelerinin bir örneğini,

bakmakla yükümlü olduğuna dair belge olarak ilgili müdürlüklere verecektir⁵.

e- Vergi Tarifesi

Hizmet erbabına ödenen ücretler ile **61 inci maddede** yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), **103 ve 104 üncü maddelere** göre tevkifat yapılacaktır

5 222 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

Gelir Vergisi Kanununun 104 üncü maddesinde, "Yıllık gelir vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31. maddedeki indirimler düşüldükten sonra 103. maddedeki nispetler uygulanmak suretiyle hesaplanır." hükmü yer almıştır

Anılan Kanunun 103. maddesinin birinci fıkrasında, gelir vergisine tabi gelirlere uygulanacak " Vergi Tarifesi" yer almakta olup, maddenin ikinci fıkrasında, ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde tarifede yer alan vergi oranlarının beş puan indirilmek suretiyle uygulanması öngörülmüştür.

Buna göre, ilgili hükümler gereği yıllık beyannameye ücret gelirlerinin de dahil edilmesi durumunda, toplam vergiye tabi gelir (matrah) üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde yer alan nispetler ve 104. maddesindeki düzenlemeler esas alınarak gelir vergisinin hesaplanması, daha sonra ise matrahın ücret gelirinden teşekkül eden kısmı üzerinden %5 nispetinde gelir vergisi hesaplanarak ilk hesaplanan gelir vergisi tutarından düşülmesi gerekir. Bu yöntemle ulaşılan gelir vergisi tutarı, yıllık beyannameye "Hesaplanan Gelir Vergisi" olarak gösterilecektir.

f- Ücretin Vergilendirilmesi ve Ücret Tevkifatına Örnek

Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan taraftan üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır (GVK madde 96)

Aşağıda genel bir örnekleme ile ücretin vergileme basamakları sigorta yükümlülükleri de dikkate alınarak çıkarılacaktır:

SSK Prim Oranları(Kanuni Dayanağı : 506/73-Ek 7)

Sigorta Kolu	Toplam Prim Oran(%)	Sigortalı Hissesi(%)	İşveren Hissesi(%)
İş kazaları ile meslek hastalıkları*	1,5-7	-	1,5-7
Hastalık**	11	5	6
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm(Normal)	20	9	11
Maden ve yer altı işlerinde çalışanlar	22	9	13
Basın mesleğinde çalışanlar	22	9	13
Sosyal Güvenlik Destek Primi	30	7,5	22,5
İsteğe Bağlı Sigorta	30	30	-
Topluluk Sigortası	30	30	-

* İş kazaları ile meslek hastalıkları prim oranı, işyerinin " 31 Mart 1981 tarihinde Resmi Gazete' de yayınlanarak 01.04.1981 tarihinde yürürlüğe konulan Bakanlar Kurulunun 8/2569 sayılı kararları gereğince hazırlanan İş kazaları ve meslek hastalıkları prim tarifesine göre dahil bulunduğu tehlike sınıf ve derecesine göre belirlenmektedir.

** 506/73 madde hükmüne göre, aday çırak, çırak ve işletmelerde beceri eğitimi gören öğrencilerin hastalık sigortası primi %4'dür. Bunun %2'si sigortalı hissesi, %2'si de işveren hissesidir. 3308 sayılı Kanuna göre, sigorta primleri Bakanlık bütçesine konulacak ödenekle karşılanır.

İşsizlik Sigortası Primi (Kanuni Dayanağı: 4447/49)

<i>Devre</i>	<i>İşçi Hissesi</i>	<i>İşveren Hissesi</i>	<i>Devlet Katkısı</i>
01.06.2000-31.12.2001	%2	%3	%2
01.01.2002'den itibaren	%1	%2	%1

4726 sayılı 2002 MaliYılı Bütçe Kanunu'nun 61 inci maddesinin f fıkrası gereğince, işsizlik sigortası prim oranlarının 2002 yılı için %1'er oranında düşürülerek uygulanmış, 28.12.2002 tarih ve 24977 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4776 sayılı 2003 MaliYılı Genel ve Katma Bütçeleri Kanunlaşınca Kadar Devlet Harcamalarının Yapılmasına ve Devlet Gelirlerinin Tahsiline Yetki Verilmesine Dair Kanunla, 2002 yılında geçerli olan oranların 2003 yılında da uygulanmasına devam edilmiştir.(4833 sayılı 2003 yılı Bütçe Kanununun 51/e maddesiyle 2003 yılında uygulanmasına devam edilmiştir.)5027 sayılı 2004 yılı Bütçe Kanununun 49/e maddesine de göre bu uygulamaya 2004 yılında da devam olunacaktır **25.8.1999 tarih - li ve 4447 sayılı Kanununun 49 uncu maddesinin birinci bendi 2004 yılı için aşağıdaki şekilde uygulanır:**

İşsizlik sigortasının gerektirdiği ödemeleri, hizmet ve yönetim giderlerini karşılamak üzere, bu Kanunun 46 ncı maddesi kapsamına giren tüm sigortalılar, işverenler ve Devlet işsizlik sigortası primi öder. İşsizlik sigortası primi, sigortalının 17.7.1964 tarihli ve 506 sayılı Kanununun 77 ve 78 inci maddelerinde belirtilen prime esas aylık brüt kazançlarından, % 1 sigortalı, % 2 işveren ve % 1 Devlet payı olarak alınır.

Örnek 1-Brüt Asgari Ücretten Net Asgari Ücretin Hesaplanması ve İşverene Maliyeti

16 Yaşından Büyük İşçiler İçin(TL/Ay)		16 Yaşından Küçük İşçiler İçin(TL/Ay)	
BrütAsgariÜcret	423.000.000	Brüt Asgari Ücret	360.000.000
SSKPrimi(%14)	59.220.000	SSK Primi(%14)	50.400.000
İşsizlikSigortasıPrimi(%1)	4.230.000	İşsizlikSigortasıPrimi(%1)	3.600.000
Gelir Vergisi*(%15)	53.932.500	GelirVergisi(%15)	45.900.000
DamgaVergisi(%06)	2.538.000	DamgaVergisi(%06)	2.160.000
KesintilerToplamı	19.920.500	KesintilerToplamı	102.060.000
NetAsgariÜcret	303.079.500	NetAsgariÜcret	257.940.000

* Gelir vergisinin hesaplanması = (Brüt ücret)- (Yasal kesintiler=SSK Primi+İşsizlik Sigortası Primi)x Gelir vergisi oranı.⁶

- **28.01.2004 tarihli 25360 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5073 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile 506 sayılı Kanunun 78 inci maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklik ile; günlük kazancın alt sınırı 18.321.000.TL, üst sınırı ise alt sınırın beş katı olarak belirlenmiştir. Günlük kazanç alt sınırı her yıl 1 Ocaktan geçerli olmak üzere, yıllık programda öngörülen yıl sonu tüketici fiyat indeksi tahmini artış oranı kadar artırılarak bulunan tutara, gayrisafi yurt içi hasıla sabit fiyatlarla gelişme hızı tahmini artış oranı uygulanmak suretiyle belirlenir. Ancak yıl içinde tüketici fiyat indeksi**

⁶ 4842 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle Özel İndirim uygulamasına 01.01.2004 tarihi itibarıyla son verilmiştir.

artış oranının yıl sonu için öngörülenden daha yüksek gerçekleşmesi halinde, öngörülen oranın aşıldığı ayı takip eden ay başından geçerli olmak üzere günlük kazanç alt sınırı Bakanlar Kurulunca belirlenir.

16 Yaşından Büyük İşçiler İçin Asgari Ücretin İşverene Maliyeti		16 Yaşından Küçük İşçiler İçin Asgari Ücreti İşverene Maliyeti	
Brüt Asgari Ücret	423.000.000	Brüt Asgari Ücret	360.000.000
SSKPrimi(%19,5)	107.175.702	SSK Primi(%19,5)	107.175.688
İşsizlik Sig.Pri.(%2)	10.992.378	İşsizlik Sig.Pri.(%2)	10.992.378
SSK Alt Sınır Prim farkı(%14)*	17.726.658	SSK Alt Sınır Prim Farkı(%14)*	26.546.648
İşsizlik Prim Farkı(%1)*	1.266.190	İşsizlik Prim Farkı (%1)*	1.896.189
Toplam Maliyet	541.168.080	Toplam Maliyet	478.168.066

* 01.01.2004 ile 30.06.2004 tarihleri arasında; sigortalının günlük kazancı, bu Kanunun 78 inci maddesine göre belirlenen günlük kazancın alt sınırının altında ise, bu kazanç ile alt sınır arasındaki farka ait işverence ödenmesi gereken sigorta primlerinin, işsizlik sigortası priminin ve sosyal güvenlik destek priminin sigortalı ve işveren hisselerinin tümü, bu tarihler arasındaki aylara ait prim tahakkukuna esas belgelerin en geç 2.8.2004 tarihine kadar verilmesi kaydıyla **Hazinece** karşılanır (5073 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle 506 sayılı Kanuna eklenen Geçici 90 ıncı maddesi birinci fıkrası)

Örnek2: Yıllık beyannamede 13 milyar gerçek ücret gelirinden oluşmak üzere toplam vergiye tabi geliri (matrahı) 24 milyardan oluşan bir mükellefin, vergi tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.⁷

Vergiye tabi gelir	24.000.000.000.-
Hesaplanan gelir vergisi	6.350.000.000.-
Ücret gelirleri için hesaplanan 5 puan vergi indirimi tutarı	650.000.000.-
(13.000.000.000 X %5)	
Hesaplanan Gelir Vergisi Tutarı	5.700.000.000.-
(6.350.000.000-650.000.000=)	

g- Tevkifata Tabi Olmayan Ücretler

Aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri hakkında tevkifat hükümleri uygulanmaz ve bunlar gelirlerini yıllık beyanname ile bildirirler:

1. -Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı;
2. -16'ncı maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri;
3. -Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler (*GVK Madde 95*)

⁷ 12/02/2004 tarih ve 17 numaralı Gelir Vergisi Sirküleri

h-Ücretlerde Vergi İndirimi

Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konut a ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarının;

- 3 milyar liraya kadar % 8'i,
- 6 milyar liranın 3 milyar lirası için % 8'i, aşan kısmı için % 6'sı,
- 6 milyar liradan fazlasının, 6 milyar lirası için % 7'si, aşan kısmı için % 4'ü,

Ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir.

Şu kadar ki; harcamaların Türkiye'de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınan belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi şarttır. Mahsup hakkı kazanılan tutarın hesaplanmasında dikkate alınan harcama tutarı, vergi matrahının toplamını geçemez.

Ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin mahsup veya iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya, vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmak üzere tespit etmeye ve uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir (*GVK Mükerrer Madde 121*).

i- Diğer ücretler ve vergileme

Aşağıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri diğer ücret niteliğindedir ve takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan (**4444 sayılı Kanunun 13**

üncü maddesiyle değişen ibare, Yürürlük; 1.1.2000) asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'idir

1. Kazançları (4369 sayılı Kanununun 81'nci maddesiyle değişen ibare) basit usulde tespit edilen ticaret erbabıyanında çalışanlar;

2. Özel hizmetlerde çalışan şoförler;

3. Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri;

4. (202 sayılı Kanununun 30'uncu maddesiyle değişen bent) Gayri menkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar;

5. Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştayın müsbet mütülaasıyla, (4369 sayılı Kanununun 81'inci maddesiyle değişen ibare, Yürürlük;1.1.1999) Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

(4369 sayılı Kanununun 81'inci maddesiyle değişen fıkra, Yürürlük; 1.1.1999) Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunlar beyannameye ithal edilmez.

Takvim yılı içinde işe başlayan Diğer ticaret sahiplerinin vergi matrahı, yıllık diğer ücret matrahından , işe başlama ayı hariç tutulmak suretiyle, o yılın sonuna kadarki aylara isabet eden miktardır

Takvim yılının birinci yarısı içinde işini bırakan diğer ücret sahiplerinden, keyfiyeti takvim yılının ikinci yarısı girmeden haber verenlerin ikinci taksite isabet eden vergileri terkin olunur.

Gelir Vergisi, diğer ücretlerde, hizmetin ifa olunduğu takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı Tarh edilir. Diğer ücret sahiplerinden bu bentlerde belirtilen tarh zamanlarının hitamından evvel memleketi

terk edenlerin vergileri, memleketi terke tekaddüm eden 15 gün içinde tarh olunur ve tarh zamanlarında, vergi karnelerini bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz ederek vergilerini tarh ettirmeye mecburdurlar.

Diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı muhtasar beyannameye tabi işverenler nezdinde çalışmaya başladıkları takdirde, bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergiler gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilir ve mahsubu yapılan miktar hizmet erbabının vergi karnesine işveren tarafından kaydolunur (*GVK Madde 64,122,109,110*)

Diğer ücretler üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması halinde birinci derece usulsüzlük cezası tatbik edilir (*VUK 352/I-9*).

Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdurlar. Bu mecburiyete riayet edilmediği takdirde:

a) Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi iş veren kimse adına tarh edilir ve vergi cezası da aynı kimse adına kesilerek ondan tahsil olunur Bu fıkra hükmüne göre tarh edilen vergi ve kesilen ceza, iş verene birer ihbarname ile tebliğ edilir. Kullanılacak ihbarnamelerin şeklini ve muhteviyatını Maliye Bakanlığı tayin eder

Karnesiz tespit edilen şahsa karnesi verilir ve vergisinin ödendiği karneye yazılır

b) Karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet

erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı, yanında çalıştığı tespit edilen iş verenden tahsil olunur

İş verenler yukarıdaki hükümlere göre ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler (*VUK madde 251*).

j-Yıllık beyana tabi ücretler

Tam mükellefiyette;

Tam mükellef gerçek kişiler tevkif yoluyla vergilendirilmiş, tek işverenden alınan ücretleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyeceklerdir. Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2003 yılı gelirleri için 12 milyar, 2004 için 14 milyar lira) aşması halinde birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı serbestçe belirlenebilecektir.

Tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirleri (*Gelir Vergisi Kanununun 64 üncü maddesinde yer alan diğer ücretler hariç*) için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir.

Dar mükellefiyette;

Dar mükellef gerçek kişiler, tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için beyanname vermeyeceklerdir. Bu uygulamada, ücret tutarının ve işveren sayısının bir önemi bulunmamaktadır⁸

8 16 numaralı Gelir Vergisi Sirküleri

h- Özellikli durumlar

-Dernek tarafından çalıştırılan kalorifer ciye yapılan ödemelerin ücret olarak, vergiye tabi bulunup bulunmadığı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 nci maddesinde , "Ücret işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı) tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı, veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almıştır.

Öte yandan, aynı Kanunun 23/6 ncı maddesinde, "Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır)"nin Gelir Vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre, ücretleri vergiden istisna edilmesi öngörülen hizmetçiler, özel fertler tarafından ticaret mahalli olmayan yerlerde çalıştırılan kaloriferci, kapıcı, bahçıvan gibi hizmet erbabıdır

Bu durumda, münhasıran ticaret mahalli sayılmayan yerlerde (evlerde, bahçelerde, apartmanlarda) istihdam edilmeleri koşuluyla kaloriferci, kapıcı ve bahçıvana yapılan ücret ödemelerinin gelir vergisinden istisna edilmesi gerekir.

Öte yandan, tüzel kişiliği bulunan dernekler tarafından çalıştırılan hizmet erbabına yapılan ödemelerin Gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır

Bu çerçevede; ilgide kayıtlı yazımızda sözü edilen dernek tarafından çalıştırılan kaloriferciye yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi gerekir.

-A.Ş. tarafından işçilere yapılan aynı yardımların ücretlerin dışında net olarak sağlanan bir menfaat olduğunda ücret olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartıyla kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almıştır.

Anılan Kanunun 96 ncı maddesinde, "Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır "denilmiştir.

Bu hükümlere göre, işçilere kumaş, havlu, sabun, ayakkabı olarak yapılan aynı yardımlar hizmet erbabına ücretleri dışında net olarak sağlanmış bir menfaat olduğundan, ücret olarak kabul edilmesi ve anılan Kanunun 63 üncü maddesinin son fıkrası uyarınca verildiği

gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına (Katma Değer Vergisi dahil) göre değerlendirilmesi sonucu tespit edilen tutarın brütünün bulunarak, bu tutar üzerinden hesaplanacak verginin işverence üstlenilmesi suretiyle Gelir Vergisi Kanununun 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre işlem yapılması gerekmektedir.

Bu durumda, işçilere ödenen net ücret ile işverence üstlenilen vergi toplamı genel hükümlere göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Söz konusu madde ve malzemelerin piyasadan fatura kesilip temin edilmiş olması ve fatura tutarlarının gider veya maliyet unsuru olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiği durumda ise sadece net ödeme tutarı ile brüt ödeme tutarı arasındaki farkın gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

- A.Ş.'nin personeline nakit olarak yapacağı yemek yardımlarının gelir vergisinden istisna edilip edilmeyeceği hk.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez..." hükmü yer almıştır.

Diğer yandan, aynı Kanunun 23/8 inci maddesinde, "Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin

800.000 lirayı (2002 yılı için 4.500.000 lira) 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 nakten yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir."in gelir vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, personele yemek bedellerinin nakit olarak ödenmesi halinde, bu tutarların gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamakta olup, söz konusu ödemelerin ücret kabul edilerek Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir⁹.

-625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununa göre, özel öğretim kurumlarında görev yapan öğretmen ve yöneticilere ödenen bazı ücretler ile sosyal yardım niteliğindeki ödemelerin vergilendirilmesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun **61'inci maddesinde**, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

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

⁹ 15.02.2002 tarih ve 7627 sayılı MB özelgesi.

Öte yandan, 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 3035 sayılı Kanunla değişik 33'üncü maddesinde, "Özel okullarda yöneticilik ve eğitim-öğretim hizmeti yapanlara, kıdemlerine göre (emekliler hariç) dengi resmi okullarda ödenen aylık ile sosyal yardım kapsamındaki ek ödeme tutarlarından az ücret verilemez.

Sosyal yardım kapsamındaki ek ödemeler Bütçe kanunlarıyla resmi okul öğretmen ve personeline sağlanan haklara denk olarak özel okul öğretmenlerine ve personeline de ödenir. Sosyal yardım kapsamındaki ek ödemelerden vergi kesilmez.

Özel öğretim kurumlarındaki birim ek ders ücreti miktarı, resmi okullar için tespit edilen miktardan az olamaz." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm, 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununa tabi özel eğitim kurumlarından sadece özel okullarda yöneticilik ve eğitim-öğretim hizmeti yapanların dengi resmi okullarda ödenen aylık ve sosyal yardım kapsamındaki ek ödemeler ile ilgili olup, özel dersaneleri kapsamamaktadır.

Diğer taraftan, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi Devlet memurları için getirilen sosyal yardımlar bu Kanunun "Sosyal Haklar ve Yardımlar" başlıklıVI'ncı kısmında (187-213'üncü maddeler arasında) düzenlenmiş bulunmaktadır.

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun "Sosyal Haklar ve Yardımlar" başlıklı VI'ncı kısmında, "Zam ve Tazminatlar" başlığı altındaki ek maddenin II/B fıkrasında eğitim-öğretim tazminatına yer verilmiş olup, aynı ek maddenin ortak hükümler başlıklı III'üncü fıkrasında ise bu maddenin ikinci bölümünde yer alan tazminatların damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi olmadığı belirtilmiştir.

Aynı Kanunun ek 32'nci maddesinde ise Eğitim ve Öğretim Hizmetleri Sınıfına dahil öğretmen ünvanlı kadrolarda görevli olup fiilen öğretmenlik yapanlara her öğretim yılında bir defaya mahsus olmak üzere ve öğretim yılının başladığı ay içinde Milli Eğitim Bakanlığı tarafından belirlenecek tarihte Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek miktarda öğretim yılına hazırlık ödeneği ödeneceği, bu ödemenin damga vergisi hariç, diğer vergi ve kesintilere tabi olmayacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2'nci maddesi ile Devlet memurlarına yabancı dil tazminatı ödenmektedir.

Maliye Bakanlığınca yayınlanan 1997/4 sıra no.lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi ile özel öğretim kurumlarında çalışan personele ödenen eğitim-öğretim tazminatı, öğretim yılına hazırlık ödeneği ile yabancı dil tazminatının gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Ancak, bu ödemelerden yapılan gelir vergisi tevkifatlarına karşı mükellefler tarafından idari yargıda açılan davalarda, söz konusu ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerektiği yönünde kararlar verilmiş olup, bu kararlar sürekli hale gelmiştir.

Bu yargı kararları doğrultusunda konu yeniden değerlendirilmiş ve ;

1) 625 sayılı Özel Öğretim Kurumlarında çalışan öğretmen ve personele ödenen asli ücretleri ile sosyal yardımlar dışında kalan özel hizmet tazminatı, iş güçlüğü, iş riski ve eleman teminindeki güçlük zammı, ek ders ücreti ve kira yardımlarının gelir vergisine tabi tutulması,

2) 625 sayılı Özel Öğretim Kurumlarında çalışan öğretmen ve personele ödenen eğitim-öğretim tazminatı ile yabancı dil tazminatı ve öğretim yılına hazırlık ödeneğinin resmi okul öğretmen ve personele yapılan tutarı kadar kısmının gelir vergisine tabi tutulmaması,

3) Sosyal haklar ve yardımlar niteliğindeki 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun ilgili hükümlerine göre gelir vergisinden istisna edilerek ödenen aile ve çocuk (657 sayılı Kanun Madde 203), doğum (657 sayılı Kanun Madde 207), ölüm (657 sayılı Kanun Madde 208), tedavi (657 sayılı Kanun Madde 209), giyecek (657 sayılı Kanun Madde 211) ve yiyecek (657 sayılı Kanun Madde 212) yardımlarının, özel öğretim kurumlarında da ödenmesi halinde, bu ödemelerin, Devletçe verilen tutarı kadar olan kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi,

gerektiği sonucuna varılmıştır¹⁰

-Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna:

16.12.1999 tarih ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar;

a) Faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisine,

b) Faaliyetin kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisine,

10 2003/2 Seri Nolu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi

c) Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar gelir ve kurumlar vergisine,

tabi olmayacaktır.

Gelir ve Kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazançlar Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre tevkifata da tabi tutulmayacaktır.

Ancak, bu istisna gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar ile sınırlıdır. Bir kurumun söz konusu gemi işletmeciliğinden elde ettiği kazançların ortaklara kar payı olarak dağıtılması halinde, kurum kazancının tamamen veya kısmen gemi işletmeciliğinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, kar payı elde eden tam mükellef gerçek kişiler tarafından vergi alacağı da hesaplanarak Gelir Vergisi Kanununun 85 ve 86 ncı maddeleri hükümleri çerçevesinde menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekir.

-Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerde Çalışan Gemi Adamlarına Ödenen Ücretlere İlişkin İstisna:

4490 Sayılı Kanunun 12 nci maddesinin beşinci fıkrasında, "Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır" denilmektedir.

Bu hükme göre, münhasıran 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan gemi adamlarına ödenen ücretler gelir vergisi ve fondan müstesna olacaktır. Gemi işletmeciliği yapan firmanın gemide çalışan personeli dışındaki personeline ödenen ücretler bu istisnadan yararlanamayacaktır.¹¹

¹¹ 69 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği: 03/11/2000 Tarih ve 24219 Sayılı R.G

2- SERBEST MESLEK KAZANÇLARI

A- Serbest Meslek Kazancı

Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak belirlenmiş ve serbest meslek faaliyeti de "sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır

Bu tanımdan anlaşılacağı üzere bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin;

- sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,

- bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,

- devamlı olması,

unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır

Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesinde serbest meslek faaliyetini **mutad meslek** halinde ifa edenler serbest meslek erbabı olarak tanımlanmıştır. Buna göre, bir kimsenin serbest meslek erbabı olabilmesi için hem serbest meslek faaliyetinde bulunması hem de bu faaliyeti mutad meslek halinde yapması gerekmektedir.

Diğer taraftan söz konusu maddede serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği belirlenmiştir. Dolayısıyla serbest meslek er-

babı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilir. Bu durum onun serbest meslek erbabı olma niteliğini de-
ğiştirmez.

b-Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabi

Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesine 4369 sayılı Kanunun 36 ncı maddesiyle eklenen bent ile belirli şartları taşımaları halinde; ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar bu faaliyetlerine ilişkin kazançları nedeniyle gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Söz konusu şartlar bir taraftan Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde sayılan serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtilerine , diğer taraftan faaliyet sonucu elde edilen kazancın elde edildiği yere bağlanmıştır Buna göre yukarıda sayılan serbest meslek erbabı; Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesindeki **şartlardan birden fazlasını taşımamaları ve-ya bu şartları taşımakla beraber köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet göstermeleri** halinde gelir vergisinden muaf tutulmuştur.

c- Serbest Meslek İstisnası

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan düzenleme-ye göre;

- **İstisnadan yararlanma hakkı;** müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin kendileri ile bunların kanuni mirasçılarının tanınmıştır
- **İstisna kapsamına;** şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ve ihtira beratı girmektedir.

- **Hasılatın, eserlerin;** gazete, dergi, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması, kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler ile itira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilmesi gerekmektedir.

d-Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Tevkifat

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeler Gelir Vergisi Kanununun 67 ve 68 inci maddelerinde yapılmıştır. Serbest meslek kazancının tespitini düzenleyen 67 nci maddede; serbest meslek kazancının, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükme bağlanmış ve kazancın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulan serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edileceği belirlenmiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderler ise 68 inci maddede sayılmıştır.

4369 sayılı Kanun ile serbest meslek kazançlarının götürü usulde vergilendirilmesini düzenleyen 69 uncu madde yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle gelir vergisinden muaf tutulanlar dışında kalan bütün serbest meslek erbabının kazancı, 1.1.1999 tarihinden itibaren yukarıda açıklandığı şekilde gerçek usulde tespit edilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar belirtilmiş, aynı fıkranın 2 numaralı bendinde yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Tevkifat oranı; 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işlerinde %17, diğerlerinde % 22 olarak belirlen-

miştir. Tevkifat uygulamasında serbest meslek kazancının devamlı veya arzi nitelikte olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır

e- Serbest Meslek Kazançlarının Yıllık Beyanı

Tam mükellefiyette;

Basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar ile gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai ve serbest meslek kazançları tutarı ne olursa olsun (zarar edilmiş olsa dahi) yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Tasfiye halinde bulunanlar da dahil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının kazançları için de tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir

Dar mükellefiyette;

Dar mükellef gerçek kişiler ticari kazançları ve gerçek usulde tespit edilen zirai kazançları ile tevkif yoluyla vergilendirilmemiş serbest meslek kazançları için yıllık beyanname vermek zorundadır

Tevkif yoluyla vergilendirilmiş serbest meslek kazançları için yıllık beyanname verilmeyecektir.

f- Özellikli Durumlar

- Ücret/serbest meslek ayrımı

Gerek ücret gerek serbest meslek kazancı 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

Uygulamada bazı durumlarda ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında zorluklarla karşılaşmaktadır Bu durumda yukarıda da belirtildiği gibi esas alınacak en önemli ölçüt; iş yerine bağlılık ve işverene tabiliktir. İş yerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışılmasıdır İşverene tabilikten maksat ise; **işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır** . Bu unsurların bulunmaması halinde, gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren-hizmetli ilişkisinden bahsedilemez.

Ücret - serbest meslek kazancı ayırımının önemi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde ortaya çıkmaktadır Zira, serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi kapsamında bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde elde edilen gelir **ücret olarak vergilendirileceğinden, bu durumdaki bir mükellefin defter tutma, makbuz düzenleme, katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülükleri söz konusu olmayacaktır**. Gelir vergisi beyannameyi verme yükümlülüğü ise, Gelir Vergisi Kanununun ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin gerektirdiği koşullarda doğabilecektir.

Aynı şekilde, serbest meslek faaliyetinin **arızı olarak yapılması halinde de, mükellefin katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülüğü bulunmadığı gibi defter tutma ve makbuz düzenleme zorunluluğu da söz konusu değildir**. Faaliyetin sürekli olması halinde ise, izleyen bölümlerde de açıklanacağı üzere bütün bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir.

Örnek 1

Bay (B) sözleşme ile **işverene tabi olarak** günlük bir gazetede makaleler yazmakta ve ayrı bir işverene ait televizyon kanalında da yine işverene tabi olarak günün yorumunu yapmaktadır.

Bay (B)'nin;

- Faaliyetinden elde ettiği gelir **ücret olarak vergiye tabi tutulacak**, serbest meslek kazancı ile ilgili herhangi bir yükümlülüğü olmayacaktır.

- Elde ettiği ücret geliri Gelir Vergisi Kanununun ücretlerin vergilendirilmesiyle ilgili hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

- Faaliyeti **sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan bir faaliyet olmasına rağmen**, işverene tabi ve işyerine bağlı olarak yapılması nedeniyle ücret olarak kabul edildiğinden, Bay (B)'nin serbest meslek erbabı için var olan; **defter tutma, serbest meslek makbuzu düzenleme, geçici vergi ve katma değer vergisi beyannamesi verme yükümlülükleri bulunmayacaktır.**

Örnek 2

Bay (C), bir televizyon kanalında işverene bağlı olarak günün yorumunu yapmakta, ayrıca üç ayrı gazetede işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluğu altında kendi nam ve hesabına haftalık köşe yazıları yazmaktadır

Bay (C)'nin televizyon kanalından elde ettiği gelir ücret niteliğinde olduğundan Gelir Vergisi Kanununun ücretlerin vergilendirilmesiyle ilgili hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

Bay (C), gazetelerdeki söz konusu yazı yazma faaliyeti mutad serbest meslek faaliyeti olduğundan, serbest meslek erbabının yerine getirmesi gereken yükümlülükleri yerine getirecektir. Bununla birlikte Bay (C), söz konusu faaliyeti Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında bulunduğundan, istisnadan yararlanacaktır.

Örnek 3

Roman, hikaye, makale, senaryo yazarı Bay (D) bir televizyon kanalında haftalık olarak yayınlanan bir dizinin senaryosunu yazmaktadır.

Bu durumda Bay (D);

- İşverene tabi olmaksızın faaliyet gösterdiğinden, **bu faaliyeti Gelir Vergisi Kanununun 65 nci maddesi çerçevesinde serbest meslek faaliyetidir.**

- Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesi uyarınca **serbest meslek erbabıdır.**

- Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde sayılan bu eserinden elde ettiği gelir için **istisnadan yararlanacaktır.**

Örnek 4

Devlet memuru olarak çalışan Bay (F), amatör olarak çektiği fotoğrafları gazete ve dergilere göndermektedir. Gazete ve dergiler de bunlardan bazılarını yayınlamakta ve yayınlanan fotoğraflar karşılığında da, Bay (F)'ye ödeme yapmaktadırlar

Bay (F)'nin fotoğraflardan elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olup, "fotoğraf" Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde sayılan eserlerden olduğundan bu gelire istisna uygulanacaktır. Faaliyet mutad meslek olarak ifa edilmediğinden, Bay (F)'nin defter tutma ve belge düzenleme gibi yükümlülükleri yoktur.

Örnek 5

Mütercim Bayan (M) Türkçeye çevirdiği bir kitabın yayımlanması amacıyla bir gazete ile anlaşmıştır.

Bu durumda, Bayan (M)'nin elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olacak, kazanç sahibi ve eseri 18 inci maddede sayılmış olduğundan istisna uygulanacaktır. Faaliyet mutad olarak yapıldığından Bayan (M) serbest meslek erbabının yükümlülüklerini yerine getirecektir.

-Ücretli avukat çalıştırma

Maliye Bakanlığına intikal eden, olaylardan; serbest avukatlık faaliyetinden dolayı mükellefiyeti olan bir avukatın yanında başka bir avukatın sigortalı ve ücretli olarak çalışıp çalışamayacağı, çalışması halinde ise bu avukata yapılan ödemelerin ne şekilde vergilendirileceği konusunda tereddütlerin olduğu anlaşılmıştır.

Konu ile ilgili olarak, Adalet Bakanlığı ile yapılan yazışma neticesinde alınan 27.8.1991 gün ve 37412 sayılı yazıda; 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 45. maddesinde avukatların bürolarında yalnız yardımcı elamanlar çalıştırabileceklerinin hükme bağlandığı, bir avukatın yanında diğer bir avukatın çalışması halinde, bu durumun aynı Kanunun 44. maddesine göre birleştirilmiş avukatlık bürosu olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bakanlıkça tayin olunan muktezalarda, bu husus dikkate alınarak birlikte çalışan avukatların her birinin kazancının ayrı ayrı serbest meslek kazancı olarak kabul edilmesi gerektiği yolunda görüşler verilmiştir.

Aynı Bakanlıktan bu kez alınan 14.4.1995 tarih ve 5548 sayılı yazı

da ise; 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 12. maddesine göre, bir avukatın yazıhanesinde diğerk bir avukatın ücretli olarak çalışmasının mümkün olduğu belirtilmiş ve bu görüşe Bakanlığımız Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü de katılmıştır. Ayrıca, Danıştay Üçüncü Dairesinin 21.12.1995 tarih ve E: 1995/1760, K: 1995/4379 sayılı kararı ile de bu görüş paralelinde karar verilmiştir.

Buna göre, serbest avukatlık faaliyetinden dolayı mükellefiyeti olan bir avukatın yanında diğerk bir avukatın ücretli olarak çalışması halinde, ücretli olarak çalışan avukatlara yapılan ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerine göre vergi tevkifatı yapılması kaydıyla, ücretli olarak çalışan avukatların serbest meslek erbabı olarak mükellefiyet kaydının yapılmaması uygun görülmüştür. Ayrıca, ücretli olarak çalışan avukatlara yapılan ücret ödemelerinin emsali durumdaki avukatlara ödenen ücretlerden düşük olmamasının gerekeceğı tabiidir.

Öte yandan; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, bir avukata, bağılı ve ücretli olarak çalışması nedeniyle serbest meslek erbabı olarak mükellefiyet kaydı gerekmeyen avukatlara vekaletname verildiğı takdirde, vekalet alan avukatın adı ve soyadı ile birlikte, bağılı olarak çalıştığı işveren avukatın adı, soyadı (ünvanı), bağılı bulunduğu vergi dairesi ve vergi numarasının da vekaletnameye yazılması zorunluluğı getirilmiştir.

Mükelleflerin, yukarıda belirtilen hususlara aykırı olarak yapılmış işlemlerle ilgili düzeltme taleplerinin bu açıklamalar çerçevesinde yerine getirilmesi, ayrıca bu konuda yarıya intikal etmiş uyumsuzluklardan da vazgeçilmesi uygun görülmüştür.¹²

12 196 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğı :27/03/1996 Tarih ve 22593 Sayılı R.G.

3- YILLARA SARI İŞLER

a- Yıllara Sari İş Tanımı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun değişik 42 nci maddesinde birden fazla takvim yılına taşan inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kat'i olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterileceği; 44 üncü maddesinde ise inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin (5035 sayılı kanunla değişmeden önce tutanağının düzenlendiği tarihi) diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin, bitim tarihi olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

Bir işin yıllara sari (birden fazla takvim yılı) iş konumunda değerlendirilebilmesi için,

***Yapılan işin onarım veya inşaat (dekapaj işleri dahil)¹³ işi olmalıdır.**

*** İnşaat ve onarım işi taahhüt işi olmalıdır.**

***İşin başlangıcı ve bitişi farklı takvim yıllarında gerçekleşmelidir.**

Yani, önemli olan husus, işin bir takvim yılı süresi içerisinde bitip bitmemesi değil, başlama ve sona erme tarihlerinin farklı dönemlerde gerçekleşmesidir. 31 Aralık başlangıçlı bir onarım işi ertesi dönem 21 Ocak tarihinde tamamlandığında, işin süresi takvim yılından

¹³ Dekapaj, kazısı yapılacak maden ve taş kitlesi veya tabakasının üzerini kaplayan örtü tabakasının kaldırılmasını ifade etmektedir.

az olmakla beraber madde uygulamasında yıllara sari iş olarak hüküm ifade edecektir.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 94 üncü maddesinde, 42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (Kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre;

1- 193 sayılı Kanunun 42 nci maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (Kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden, 94 üncü madde uyarınca belirlenen oranda gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır

2- Sözleşmesine göre yılı içerisinde bitirilmesi gereken inşaat ve onarım işinin, her ne sebeple olursa olsun yılı içerisinde bitirilemeyecek, idarece ek süre verilmesi ve bu sürenin ertesi yıla taşması halinde;

a) Ek süre ile ilgili kararın verildiği tarihten,

b) Ek süre verilmemiş olmakla birlikte işin bitiminin ertesi yıla taşması halinde ise ertesi takvim yılı başından itibaren,

ödenecek istihkak bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

b- Özellikli Durumlar

-Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamına giren yıllara sari inşaat ve onarma işi ile ilgili olarak, yapılacak istihkak ödemelerinin tevkifata tabi tutulması

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerine yer verilmiş,

aynı Kanunun 3946 sayılı Kanunla değişik 94. maddesinin 3 numaralı bendinde de 42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden vergi kesileceği hükmüne bağlanmıştır

Anılan Kanunun 44'üncü maddesinde de inşaat işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarihin, diğer hallerde işin fiili tamamlanmış veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği belirtilmiş, bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılatın bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınacağı belirtilmiştir

Diğer taraftan, bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42. madde kapsamına giren inşaat ve onarma işlerinden olması için, yapılan işin inşaat ve onarma işi olması birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir Dolayısıyla anılan madde kapsamına girmeyen işler dolayısıyla yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacağı tabiidir

Bu durumda, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri ile ilgili geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarihin işin bitim tarihi olarak kabul edilerek, bu tarih itibarıyla çıkarılan kâr veya zararın ilgili yıl geliri olarak beyan edilmesi gerekmektedir Geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarihten sonra yapılan işlerle ilgili olarak ödenen (Aynı yılda veya takip eden yılda ödenmesi durumu değiştirmemektedir.) istihkak bedelleri, ödendikleri yılın hasılatı olarak beyan edileceğinden, söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir

Buna göre, geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarihten sonra ya-

pılan işlerle ilgili istihkak bedelleri ile yıllara sari inşaat ve onarma işi ile niteliğinde olmayan işler için yapılan ödemelerden gereksiz yere yapılan gelir vergisi kesintilerinin, mükellefçe (adına vergi tevkiyatı yapılan) ilgili vergi dairesinden iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, söz konusu kesintilere dayanak oluşturan istihkak bedelinin (94'üncü madde uyarınca yapılacak kesinti matrahının) ilgili olduğu yıl için verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen kazancın tespitinde dikkate alınmış olması şartıyla, bu vergilerin beyannamede mahsup edilecek vergiler arasında gösterilmesi halinde bunun, Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde yapılmış bir düzeltme talebi olarak kabul edilerek beyanname tarihi itibarıyla düzeltmenin yapılması gerekmektedir.

4- MAL VE HAK KİRALAMASI

A- (GVK MADDE 70) DEKİ MAL VE HAKLARIN KİRALANMASI

Gelir Vergisi Kanununda gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinde, GVK 70 nci maddede sayılan mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemeler ile vakıf ve derneklerle kooperatiflerin gayrimenkul kiralamaları karşılığı yapılacak ödemeler şeklinde 3 bent halinde farklılaştırılmaya gidilmiştir.

Dikkat edilecek hususlar;

1- GVK 70 de sayılan mal ve hakların tamamı gayrimenkul tanımına uymaz. Daha geniş bir tanımla sayılan mal ve hak kiralamaları, tevkifat kapsamına alınmıştır.

2- Dernek, vakıf ve kooperatiflerin kiralama işlemlerinde yapılacak

tevkifat, sadece gayrimenkuller için geçerlidir. Gayrimenkul tanımı ise;

Türk Medeni Kanununun "Taşınmaz mülkiyetinin konusu" nu düzenleyen 704 üncü maddesinde yapılmaktadır Buna göre;

Taşınmaz mülkiyetinin konusu şunlardır:

1. Arazi,
2. Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
3. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler

Öte yandan Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak addedilmiştir. Bu mal ve haklar;

1. -Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;
2. -Voli mahalleri ve dalyanlar;
3. -Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;
4. -Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;
5. -(3239 sayılı Kanunun 55'inci maddesiyle değişen bent) Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının

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

6. -Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçuları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır);

7. -Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

8. -(Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticarî veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticarî veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır.

Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır

Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur.

Bu hükümlere göre; arazi sahiplerinin zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin üründen pay almak suretiyle yaptıkları kiralama hizmetleri hariç olmak üzere, çiftçilerin zirai işletmelerini, tarımsal alet ve makinalarını kiralamaları veya çiftçilerin zirai işletmelerini, tarımsal alet ve makinalarını el emekleriyle birleştirmek suretiyle, diğer kişilere yapmış oldukları hizmetler, zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmet olarak kabul edilecektir.

Örnek 1 :

(A) Anonim Şirketi, kendisi için piliç yetiştirilmesi konusunda çiftçi (B) ile anlaşmış ve bu kişiye civciv , yem, ilaç gibi üretici girdilerini sağlamıştır. Çiftçi (B), sahip olduğu kümesini ve el emeğini kullanmak suretiyle piliç yetiştiriciliği konusunda (A) Anonim Şirketine zirai faaliyet kapsamında hizmet ifa etmiştir.

Bu iş karşılığında, 2002/Kasım ayında Çiftçi (B)'ye 80.000.000 lira hizmet bedeli ödenmiştir. (A) Anonim Şirketi, bu ödeme üzerinden gelir vergisi, hesaplanan gelir vergisi üzerinden de fon payı tevkifatı yapacaktır. Tevkif edilen bu vergi ve fon payının süresi içinde muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödeneceği tabiidir.

Örnek 2 :

Çiftçi (C), Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğüne bağlı Kırşehir Malya Çiftliği ile anlaşarak, bu çiftliğin 250 dönüm tarlasının buğday hasadını, biçer döveri ile yapmıştır. Çiftçi (C)'ye bu iş karşılığında Mart/2000 de 12.500.000 lira hizmet bedeli ödenmiştir. Adı geçen Çiftlik tarafından Çiftçi (C)'ye yapılan bu ödeme üzerinden gelir vergisi, hesaplanan gelir vergisi üzerinden de fon payı tevkifatı yapılacak ve tevkif edilen vergi ve fon payı muhtasar beyanname ile süresi içinde beyan edilerek ödenecektir¹⁴.

14 188 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği: 15/09/1995 Tarih Ve 22405 Sayılı R:G

Daha önce belirttiğimiz gibi Gayrimenkul sermaye aynı zamanda hem işyeri hem ikametgah olarak kiralanan gayrimenkuller vergi mevzuatımız açısından işyeri olarak kabul edildiğinden bu gayrimenkuller için ödenecek kiralaların tamamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

Tevkifat gerçek kişilerin gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin gelir vergilerine mahsuben yapılacağından, bu hükmün kurumlar vergisine tabi mükelleflerle bir ilgisi bulunmamaktadır. Bu itibarla kurumların elde ettiği bu mahiyetteki iratlardan ödeme yapanlar tarafından tevkifat yapılmayacaktır. Diğer taraftan herhangi bir işletmenin aktifinde kayıtlı gayrimenkul veya hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanunu yönünden ticari kazanç olarak kabul edildiğinden, gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olmayan bu tür ödemelerden de söz konusu tevkifat yapılmayacaktır.

a-Özellikli Durumlar

- Konut Kira Bedellerinin Konutta Oturan Personel Yönünden Ücret Sayılarak Vergilendirilmesi

Kamu kurum ve kuruluşlarınca, Kamu Konutları Yönetmeliği hükümlerine göre bedeli bütçeden karşılanmak suretiyle bina kiralanarak;

-Emniyet Genel Müdürlüğünce ihtiyaç gösterilecek hal ve yerlerdeki emniyet personeline,

-Türk Silahlı Kuvvetleri personeline,

- Görevlerinin devamı süresince konut tahsis edilemeyen, 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanununun 2 nci maddesinde sayılanlar

ile Devlet Güvenlik Mahkemelerinin başkan ve üyelerine, Cumhuriyet Savcı ve Cumhuriyet Savcı yardımcılara,

tahsis edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde "ücret" işveren tarafından verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır Anılan Kanunun 63 üncü maddesinde de, konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatlerin, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 23/9 uncu maddesinde, özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini su retiyile sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların brüt alanı 100 m²'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz) gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Maddede yer alan istisna hükmünün uygulanabilmesi için kendisine konut tahsis edilen personelin kanun uyarınca barındırılması gereken kişilerden olması veya konutun işverene ait olması gerekmektedir.

Buna göre;

a) İdarelerince kiralanan konutların, kendilerine bedelsiz olarak tahsis edilmesi halinde söz konusu konutlara ait kira bedellerinin ücretlerden istisna edilmesi mümkün olmadığından, bu ödemelerin (kira bedeli) aylık gayrisafi tutarının (kira kontratosunda belirtilen aylık tutarının) her ay ilgililerin ücretlerinin gelir vergisine tabi mat-

rahına eklenmek suretiyle, ilgililerin ücretlerinden de gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir

b) Kiralanan konutların Kamu Konutları Yönetmeliği uyarınca hesaplanan kira bedelinin tahsis edilen personelin ücretinden kesilmesi halinde personele bedelsiz olarak sağlanmış bir menfaatten söz edilmesi mümkün olmayacağından, konutlardan yararlanan personelden alınan kira bedelinin personelin ücretinin gelir vergisine tabi matrahına ilave edilmek suretiyle vergilendirilmesi yoluna gidilmeyecektir.

- Apartmanın dış cephesinin kira bedeli olarak yapılan ödemeden G. V. tevkifatı

"Apartman Yöneticiliği" tüzel kişiliğe sahip olmayıp gelir ve kurumlar vergisine tabi değildir. Ayrıca, binaların dış cepheleri, apartman yöneticiliğine ait olmayıp kat maliklerine aittir. Dolayısıyla, apartmanın dış cephelerinin kira bedeli apartman yöneticiliğine değil kat maliklerine aittir. Kira ödemesi apartman yöneticiliğine yapılsa dahi kat maliklerinin geliri sayılır. Bu nedenle, gerek apartman yöneticiliğine gerekse kat maliklerine yapılan ödemelerinden yukarıda belirtilen hükümler çerçevesinde gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

- Arazilerin kiralanmasından dolayı kira bedellerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 52 nci maddesinde "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 ürünlerinin istihsalini, avlanmasını, avlanan veya yetiştiricileri tarafından muhafazasını, ta

şınmasını, satılmasını veya bu ürünlerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır

Öte yandan, anılan Kanununun 53 üncü maddesinde de "çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar bu Kanununun 94 üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir." denilmiştir.

Diğer taraftan söz konusu Kanununun 56 ncı maddesinde zirai işletme hesabı esasında hasılatın hangi unsurlardan oluştuğu sayılmıştır. Buna göre söz konusu ürünlerin kaybindan dolayı ödenecek ürün bedellerinin anılan madde gereğince hasılat olarak sayılarak, aynı Kanununun 94 üncü maddesi gereğince de tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

b- Gayrimenkul Sermaye İraatlarının Yıllık Beyanı

Tam mükellefiyette;

Tam mükellef gerçek kişiler, vergi tevkifatına tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iratları için beyan sınırını (2003 yılı gelirleri için 12 milyar lira, 2004 için 14 milyar) aşmaları halinde beyanname vereceklerdir.

Konut kira geliri ile vergi tevkifatına tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının birlikte elde edilmesi halinde, (103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutar)12 milyar liralık haddin hesabında; konut kira geliri için istisna tutarı düşüldükten sonra kalan tutar ile tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının brüt tutarının toplamı dikkate alınacaktır

Dar mükellefiyette;

Dar mükellef gerçek kişiler Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendi-

rilmiş gayrimenkul sermaye iratları için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname vermeyeceklerdir.

B- VAKIFLAR VE DERNEKLERE AİT GAYRİMENKULLERİN KİRALANMASI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri arasında "**dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler**" de sayılmıştır Buradan anlaşılacağı üzere, dernek ve vakıfların kendileri kurumlar vergisi mükellefi olmayıp, bunlara ait iktisadi işletmelere mükellefiyet öngörülmüştür. Kanun'un 5. maddesinde de, dernek ve vakıflara ait veya bağlı olan işletmelerin iktisadi kamu müesseseleri için öngörülen vergileme şartlarını haiz olmaları durumunda onlar gibi vergiye tabi olmaları hüküm altına alınmıştır

Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 15 No.lu bendi ile, kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanıyan vakıfların da, kurumlar vergisinden muaf olduğu hüküm altına alınmıştır

Son olarak 07.08.2003 tarihli ve 25192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 30.07.2003 tarihli ve **4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanununun 20 nci maddesinde**, "Gelirlerinin en az üçte ikisini nevi itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilir hükmüne yer verilmiştir.

Bunların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca 83 seri numaralı KVK genel tebliği ile belirlenmiştir.

Muafiyet şartlarına haiz Vakıflar tüzel kişilikleri itibariyle kurumlar vergisi kapsamına girmediklerinden, vergiden muaf vakıf statüsü kazanan vakıfların kurumlar vergisinden muafiyetleri de söz konusu olmamaktadır.

Vergiden muaf vakıf statüsünü kazanan vakıflar halen mevcut düzenlemelere göre,

1- 25.10.1984 tarih ve **3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17 nci maddesinin** 1 ve 2 numaralı fıkraları kapsamına giren teslim ve hizmetleri için katma değer vergisi istisnasından,

2- 08.06.1959 tarih ve **7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinin** (k) bendine göre, bu vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan malların intikalinde veraset ve intikal vergisi istisnasından,

3- 02.07.1964 tarih ve **492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 59 uncu maddesinin** (b) bendine göre, bu vakıflar tarafından iktisap edilecek gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ile bunlara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinlerinde harç istisnasından,

4- 29.07.1970 tarih ve **1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinin** (m) fıkrasına göre, resmi senedinde yazılı amaçlara tahsis edilmek şartıyla vakfa ait binalar için emlak vergisi muafiyetinden,

yararlanmaktadır.

Diğer taraftan, yukarıda sayılan muafiyet ve istisnalar vakfın tüzel

kişiliğine yönelik olup, vakfa ait iktisadi işletmelerin bu muafiyet ve istisnalardan yararlanması mümkün bulunmamaktadır Bu Genel Tebliğ ile 28 Temmuz 1994 tarih ve 22004 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **48 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği**¹⁵ yürürlükten kaldırılmıştır¹⁶

Vakıf ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan ödemelerden tevkifat yapılmasına ilişkin en son 57 No.lu KVK Genel Tebliği yayımlanmıştır

Tebliğe göre; Gelir Vergisi Kanununun 3946 sayılı Kanunla değişik 94 üncü maddesinin 5/b bendine göre vakıflar ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir Tevkifat oranı 2003/6577 sayılı Kararnamenin eki Karar ile % 22 olarak tespit edilmiştir.

Bu tevkifatın yapılması bakımından kendisine kira ödemesinde bulunan **derneğin kamuya yararlı dernek veya vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir.** Başka bir deyişle hiç bir ayırım yapılmaksızın tüm dernek ve vakıflara ödenen kira bedellerinden bu tevkifatın yapılması gerekmektedir.

Ancak, özel kanunlarında gelir veya kurumlar vergisine ilişkin istisna veya muafiyet hükümleri bulunan dernek ve vakıflara yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacağı açıktır¹⁷

15 Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Şartları konulu tebliğ

16 83 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği: 02/09/2003 tarih ve 25217 sayılı R.G

17 57 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği: 26/12/1997 tarih 23212 sayılı R.G

a-Kanunla Kurulan Dernek ve Vakıflar

Kanunla kurulan dernek veya vakfa yapılan ödemelerden tevkifat yapılmaması konusunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Tevkifat yapılmaması için aşağıda belirtilen ve özel kanunlarla kurulan bu tür dernek ve vakıflara ait kanunlarında, istisna hükümlerinin yer alması gerekli ve zorunludur.

Bu bağlamda,

. 3388 Sayılı Kanunla Kurulan Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı

Kanunun 3 üncü maddesinde Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfının;

- a) Kurumlar vergisinden (iktisadî işletmeler hariç),
- b) Yapılacak bağış ve yardımlar sebebiyle veraset ve intikal vergisinden,
- c) Yapılacak her türlü muameleler dolayısıyla damga vergisinden,

Vakfa yapılacak bağış ve yardımların da ; her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu, bağış ve yardımların, kurumlar ve gelir vergisi matrahından indirilebileceği ifade edilmiştir. Maddede vakfın gelir vergisinden muaf olduğuna dair özel bir hükme rastlanılmamaktadır.

. 3294 Sayılı Kanunla Kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları

Kanunun Muafiyetler başlıklı 9 uncu maddesinde , Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu ile Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarının;

- a) Kurumlar Vergisinden (iktisadi işletmeler hariç),
- b) Yapılacak bağış ve yardımlar sebebiyle Veraset ve İntikal Vergisinden,
- c) Yapacakları her türlü muameleler dolayısıyla Damga Vergisinden,
- Fona ve Vakfa yapılacak bağış ve yardımların da her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu, bağış ve yardımların Kurumlar ve Gelir Vergisi matrahından indirilebileceği hükme bağlanmıştır Burada da gelir vergisi istisna/muafiyet hükmüne yer verilmemiştir.

. 2847 Sayılı Kanunla Kurulan Dernekler

Kanunda özel bir muafiyet hükmüne yer verilmemiştir. Dolayısı bunlara ait gayrimenkul kiralamaları karşılığı yapılacak ödemelerden tevkifat yapılacaktır

- Türkiye Emekli Subaylar Derneği
- Türkiye Emekli Astsubaylar Derneği
- Türkiye Harp Malülü Gazileri Şehit Dul ve Yetimleri Derneği
- Muharip Gaziler Derneği

b-Özel Kanunlarında Gelir Vergisine İlişkin İstisna veya Muafiyet Hükümü Bulunan Dernek ve Vakıflar

Özel kanunlarında gelir vergisine ilişkin istisna veya muafiyet hükmü bulunan dernek ve vakıflara yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır.

Maliye Bakanlığınca, özel kanunlarında gelir vergisine ilişkin istis-

na veya muafiyet hükmü bulunması sebebiyle kendilerine yapılan ödemelerden tevkifat yapılmaması gerektiği yönünde görüş verilen kuruluşlar aşağıda belirtilmiştir.

. 1606 Sayılı Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanun

- Türkiye Kızılay Derneği
- Türk Hava Kurumu
- Türkiye Yardım Sevenler Derneği
- Resmi Darülaceze Kurumları
- Dartışşafaka Cemiyeti
- Yeşilay Derneği¹⁸

c-Mazbut Vakıflar

2762 Sayılı Vakıflar Kanunu'nun 1/ E maddesinde mazbut vakıflar, Mütevelliliği vakfedenlerin ferilerinden başkalarına şart edilmiş, Vakıflar Umum Müdürlüğüne idare olunan vakıflar şeklinde tanımlanmıştır. Kısaca mazbut vakıfların yönetimi devlet tarafından ele alınmış vakıf anlamına gelmektedir.

5035 sayılı Kanununun 48/4-d maddesiyle GVK 94/5 de yapılan değişiklik sonrası mazbut vakıflara ait gayrimenkul kiralama ile ilgili kira ödemelerinden de 1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

18 5 nolu Kurumlar Vergisi Sirküleri

C- KOOPERATİFLERE AİT GAYRİMENKULLERİN KİRALANMASI

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde kooperatifler, kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmıştır

Kanunun 3. maddesinde de kooperatifler; " Kooperatifler, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na ya da özel kanunlarına göre kurulan istihlak, istihsal, kredi, satış, yapı vesair kooperatifler ile aynı mahiyetteki yabancı kooperatiflerdir.

Okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanlar bu kanunun uygulanmasında kooperatif addolunmaz. " şeklinde tanımlanmıştır

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 16 No.lu bendinde, **(4369 sayılı Kanunun 81'inci maddesiyle değişen şekli)** esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile iş görülmesine dair hükümler bulunması şartı ile kooperatiflerin (Esas mukavelelerinde yukarıki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler ile faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten faydalanamaz.) kurumlar vergisinden muaf tutulacakları belirlenmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda kooperatifin kurumlar vergisinden muafiyet şartlarını taşıması durumu, GVK 94/5-c bendi uyarınca yapılacak tevkifata etki etmemektedir Yani, vakıf ve dernekler açısından geçerli olan **vergiden muaf olup olmamasının yapılacak tevkifat bakımından bir önemi bulunmaması ilkesi kooperatifler için de geçerlidir.**

Kooperatiflerin gelirlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94' üncü maddesine göre tevkifata tabi tutulan gayrimenkul kira gelirlerinden ibaret bulunması halinde bu kira gelirleri için beyanname verilmez ve bu nihai vergilemeye döndürür. (*KVK madde 20*).

Diğer taraftan kooperatife kira ödemesinde bulunan kişilerin tevkifat yapma mükellefiyetlerinin bulunmaması halinde de kooperatiflerin tevkifata tabi tutulmamış bu gelirlerini kurumlar vergisi beyanname ile beyan edecekleri tabidir¹⁹.

5- VAKIF VE DERNEKLERİN KENDİ GELİRLERİNDEN TEVKİFAT

a-Dernek ve Vakıflarca Kendi Gelirlerinden Yapılacak Tevkifat Uygulaması²⁰

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin ikinci fıkrasının 6 numaralı bendine 4369 sayılı Kanunla eklenen (c) alt bendi ile, dernek ve vakıfların tevkifata tabi tutulmamış bazı gelirleri üzerinden tevkifat yapılması öngörülmüştür. **Tevkifat dernek ve vakıfların kendileri tarafından yapılacak ve muhtasar beyanname ile bağlı buldukları vergi dairesine beyan edilerek ödenecektir.**

b-Tevkifata Tabi Olan ve Olmayan Gelirler

Düzenlemeye göre tevkifata tabi olan ve olmayan gelirler şunlardır:

19 1989 /3 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu İç Genelgesi

20 2.1.2004 tarih ve 25334(Mük.) sayılı R.G de yayımlanan 5035 sayılı kanunun 49 ncu maddesi 2 nci fıkrası ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (c) alt bendi, 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin gelirleri kurumlar vergisine tabi olduğundan, tevkifata tabi değildir.

- Dernek ve vakıfların kendilerine ödeme yapıldığı sırada tevkifata tabi tutulmuş gelirleri (faiz ve repo gelirleri gibi), ayrıca kendilerince tevkifata tabi tutulmayacaktır. Kendilerine yapılan ödeme sırasında da sıfır oranda tevkifata tabi tutulmuş (Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizi gibi gelirlerden ise dernek ve vakıflar bünyesinde tevkifat yapılacaktır.

- Derneklere kuruluşları sırasında kurucular tarafından ödenen aidatlar ile vakıflara kuruluşları sırasında amaçları için tahsis edilen mal ve haklar tevkifata tabi değildir.

- Üyelerine emekli aylık ve ikramiyesi vermek üzere kurulan vakıfların üyelerinden aldıkları aidat tevkifata tabi değildir.

c-Tevkifat Oranı

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde, dernek ve vakıflarca kendi gelirlerinden yapılacak tevkifat oranının;

- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflarla, kamu yararına çalışan dernekler için binde birden,

- Diğer vakıf ve dernekler için yüzde birden,

fazla olmamak üzere Bakanlar Kurulunca belirleneceği hükme bağlanmıştır. Bakanlar Kurulu bu yetkisine dayanarak bütün dernek ve vakıflar için oranı yüzde sıfır olarak belirlemiştir.

d-Defter ve belge Düzeni

Yeni bir oran belirleninceye kadar dernek ve vakıflar, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin ikinci fıkrasının 6/c numaralı

bendinde belirtilen gelirleri için **tevkifat yapmayacaklar ve muhtasar beyanname vermeyeceklerdir**. Diğer nedenlerle muhtasar beyanname verilmesi halinde de bu gelirleri beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

Tevkifat yapılmamakla ve muhtasar beyanname verilmemekle birlikte, bütün dernek ve vakıfların yürürlükte bulunan kendi mevzuatları ve Vergi Usul Kanunu uyarınca;

- Tutulması gereken bütün defterleri eksiksiz tutmaları,
- Alınması, düzenlenmesi ve saklanması gereken bütün belgeleri almaları, vermeleri ve saklamaları,
- Defter ve belgeleri istendiğinde ibraz etmeleri,
- Tevkifat oranı sıfır dahi olsa, tevkifat matrahlarının tespitine imkan veren her türlü kaydı yapmaları,

gerekmektedir.

e- Dernek ve Vakıflara Ait Bazı İktisadi İşletmelerin Kurumlar Vergisi Muafiyeti

-Kurumlar Vergisi Kanununun 7'nci maddesinin 7 numaralı bendinde yer alan ve dernek ve vakıflara ait bazı iktisadi işletmeleri kurumlar vergisinden muaf tutan düzenleme, 4369 sayılı Kanunla 1/1/1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır

Bu nedenle, daha önceki düzenleme çerçevesinde **Maliye Bakanlığınca muafiyeti kabul edilen iktisadi işletmelerin muafiyeti bu**

tarihte son bulmuştur. 1/1/1999 tarihinden itibaren dernek ve vakıflara ait bütün iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olacaktır²¹

6- YATIRIM FON VE ORTAKLIKLARINDA TEVKİFAT

a- YATIRIM FON VE ORTAKLIKLARI İSTİSNASI VE TANIMLARI

Kurumlar Vergisi kanununun istisnaları düzenleyen 8 inci maddesi 4 numaralı bendine göre;

- a) Portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- b) (a) alt bendi dışında kalan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- c) Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- d) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları

Dar mükellefiyete tabi kurumlar dahil bu maddede yazılı kurum kazançları, kurumlar vergisinden müstesna edilmiştir.

Bu bentte yer alan kazançlara ait istisnanın, bu kanunun 24'üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94' üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24 üncü ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü madde-

21 60 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği :03/02/1999 Tarih ve 23600 Sayılı R.G

lerine göre tevkif edilen ve ödenen vergiler, sadece Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (a) alt bendine göre yapılan vergi tevkifatına mahsup edilir. Mahsup edilemeyen vergiler hiçbir şekilde iade edilmez.

Bu bentte yer alan % 25 oranını % 20'ye kadar indirmeye veya % 100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda Yatırım Fonları,

"MADDE 37 –Bu Kanun hükümleri uyarınca halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesi ve inanca dayalı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan mal varlığına Yatırım Fonu adı verilir.

Fonun tüzel kişiliği yoktur; ancak mal varlığı kurucunun mal varlığından ayrıdır Kurucu, fonu, yatırım fonu katılma belgesi sahiplerinin haklarını koruyacak şekilde temsil eder, yönetir veya yönetimini denetler. Fon varlığının korunması ve saklanması kurucu sorumludur. Kurucu ile katılma belgesi sahipleri arasındaki ilişkilere bu Kanunda ve ilgili mevzuatta hüküm bulunmayan hallerde Borçlar Kanununun Vekalet Akdi hükümleri uygulanır

Yatırım fonu ve yatırım ortaklığı portföylerinde bulunan taşınmazlarla, taşınmaza dayalı senetlerin tescil, şerh ve diğer tapu işlemlerinin yerine getirilmesine ilişkin esaslar, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nün bağlı olduğu bakanlık tarafından çıkarılacak yönetmelikte belirlenir.",

Yatırım Ortaklıkları,

"MADDE 35 – (Değişik: 29.4.1992 tarih ve 3794 sayılı Kanun ile) Yatırım ortaklıkları sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföylerini işletmek amacıyla kurulan anonim ortaklıklardır. Bu portföyler müstakilen bu unsurlardan oluşabileceği gibi, karma da olabilir.

Bu ortaklıkların kuruluş izni alabilmeleri için 30'uncu maddenin birinci fıkrasının (f) bendinde belirtilen portföy işletmeciliği faaliyette bulunmak üzere Kurula başvurmaları şarttır. Yatırım ortaklıklarının portföy işletmek dışında yapabilecekleri faaliyetler Kurulca düzenlenir."

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre menkul kıymet portföyü işletmek üzere kurulan Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklıkları Türk Ticaret Kanunu hükümlerine uygun anonim şirket şeklinde kurulduklarından bu ortaklıklar Kurumlar Vergisi mükellefidirler. Öte yandan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan Menkul Kıymetler Yatırım Fonlarının tüzel kişilikleri bulunmamak tadır.

Diğer Sermaye Piyasası Kurumları ise,

"MADDE 39 –Diğer sermaye piyasası kurumları; kuruluş ve faaliyet esasları Kurulca belirlenen, sermaye piyasası araçlarının takas ve saklanması, derecelendirilmesi, ihraççıların ve sermaye piyasası kurumlarının denetlenmesi ile uğraşan kuruluşlar, yatırım danışmanlığı, portföy yönetimi gibi sermaye piyasası faaliyetlerini yerine getiren şirketler,varlık yönetim şirketleri, ortaklık ve kuruluşlara ait alacakları temellük ederek münhasıran bu Kanunun 13/A maddesinde belirlenen varlığa dayalı menkul kıymetleri ihraç etmek amacıyla kurulan genel finans ortaklıkları, ipoteğe dayalı menkul

kıymetler kuruluğu, risk sermayesi yatırım fonları, risk sermayesi yatırım ortaklıkları, vadeli işlemler aracılık şirketleri ve portföy saklama şirketleridir." Şeklinde tanımlanmıştır

Girişim (Risk) Sermayesi Yatırım Ortaklıkları, Seri:VI, 15 nolu Esaslar Tebliğinde,Kayıtlı sermayeli olarak kurulan ve çıkarılmış sermayelerini esas olarak girişim sermayesi yatırımlarına yöneten ve Kanunda risk sermayesi yatırım ortaklığı olarak ifade edilen ortaklıkları olarak açıklanmıştır

Gayrimenkul yatırım ortaklığı ise Seri :VI 11 nolu Esaslar Tebliğine göre: belirlenmiş usul ve esaslardahilinde, gayrimenkullere, gayrimenkule dayalı sermaye piyasası araçlarına, gayrimenkul projelerine, gayrimenkule dayalı haklara ve sermaye piyasası araçlarına yatırım yapabilen, belirli projeleri gerçekleştirmek üzere adi ortaklık kurabilen ve bu Tebliğ'de izin verilen diğer faaliyetlerde bulunabilen sermaye piyasası kurumlarıdır

b- MENKUL KIYMET YATIRIM FONLARI VE MENKUL KIYMET YATIRIM ORTAKLIKLARININ PORTFÖY İŞLETMECİLİĞİNDEN DOĞAN KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonlarının Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında sermaye şirketi addolunacağı hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan, aynı maddede 20.2.1930 tarihli ve 1567 sayılı Kanuna göre, ilgili mercilerden izin almak suretiyle Türkiye'de münhasıran portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunan dar mükellefiyete tabi yatırım fonlarının, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanununun uygulamasında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulmuş yatırım fonları addolunacağı belirtilmiştir.

Yatırım ortaklıkları ise anonim şirketler olarak kurulmaktadır

Buna göre, yukarıda özellikleri belirtilen tam mükellef menkul kıymet yatırım fonu ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları ile risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır. Menkul kıymet dışında yabancı para ve altın alım satımı yapan "döviz yatırım fonları"nın ise söz konusu istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

Yatırım fon ve ortaklıkları, kurumlar vergisinden müstesna tutulan portföy işletmeciliği kazançları üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesine göre bu kazançların dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın gelir vergisi tevkifatı yapacaklardır

Bu suretle yapılacak vergi tevkifatı, portföyünde % 25'den daha az hisse senedi bulunduran yatırım fonları ile aynı nitelikteki yatırım ortaklıklarında % 10, diğerlerinde ise "0" sıfır olarak uygulanacaktır.

Sermaye Piyasası Kurulu, Seri VII No:8 Tebliği ile daha önce yaptığı (A) tipi fon tanımını değiştirerek devamlı olarak % 25 hisse senedi bulundurma şartının aylık ağırlıklı ortalama bazda aranacağını belirtmiştir.

Buna göre, Sermaye Piyasası Kurulunca yapılan değişikliğe uygun olarak kurumlar vergisi uygulamasında da **% 25 hisse senedi bulundurma şartı aylık ağırlıklı ortalama bazda** aranacaktır. Dolayısıyla, herhangi bir ayda bu şarta uyulmaması halinde, yılın tamamında şartın gerçekleşmemiş olduğu kabul edilecek ve % 10 stopaj uygulanacaktır. Bu uygulama sırasında, yatırım fon ve ortaklıklarının portföyünde bulunan ve yabancı borsalara kayıtlı dövizli hisse senetleri, % 25'lik oranın tespitinde dikkate alınmayacaktır

- Dar Mükellefiyete Tabi Yatırım Fonlarının Portföy İşletmeciliği Kazançlarının Vergilendirilmesi

Yabancı yatırım fonları ve ortaklıkları kendi ülkelerindeki hukuki yapıları nedeniyle birbirlerinden kesin hudutlarla ayıramamakta ve sermaye Piyasası mevzuatındaki tarifleri tam olarak karşılamamaktadırlar. Bu sebeple, Sermaye Piyasası Kurulu uygulamaları açısından portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunan, emeklilik ve sigorta kuruluşları ile bunlar tarafından kurulan fonlar ve ortaklıklar ülke fonları, yatırım kuruluşları yatırım ortaklıkları ve yatırım fonları gibi pek çok çeşitte olan yabancı kurumsal portföy işletmecilerinin tümünün (Türk yatırım fonlarından mahiyet farklılıkları sözkonusu olsa da) mali mevzuat uygulamaları açısından, "Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları" gibi adlandırılması uygun görülmüştür.

Sermaye Piyasası Kurulunun sözü edilen Sirkülerinde "Yabancı yatırım fonları ve ortaklıkları kendi ülkelerindeki hukuki yapıları nedeniyle birbirlerinden kesin hudutlarla ayıramamakta ve Sermaye Piyasası Mevzuatımızdaki tarifleri tam olarak karşılamamaktadırlar. Bu sebeple, Sermaye Piyasası Kurulu uygulamaları açısından portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunan, emeklilik ve sigorta kuruluşları ile bunlar tarafından kurulan fonlar ve ortaklıklar ülke fonları, yatırım kuruluşları, yatırım ortaklıkları ve yatırım fonları gibi pek çok çeşitte olan yabancı kurumsal portföy işletmecilerinin tümünün (Türk yatırım fonlarından mahiyet farklılıkları söz konusu olsa da), sorunu yabancı mevzuata göre de çözümlenmek zorunlu olduğundan) mali mevzuat uygulamaları açısından, "Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları" gibi adlandırılması uygun görülmüştür." denilmiştir.

Buna göre, yurt dışında kurulup, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla faaliyette bulunan, 20.2.1930 tarihli ve 1567 sayılı Kanuna göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle Türkiye'de münhasıran portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunan dar mükellefiyete tabi yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Bununla beraber, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Kararın 15 inci maddesinde, yurt dışı yatırım fonları ve ortaklıklarının borsada kote edilmiş her türlü Türk menkul kıymetlerini, Türkiye'de Sermaye Piyasası Kanununa göre faaliyet gösteren aracı kurumlar (bankalar dahil) vasıtasıyla satın almaları ve satmaları halinde, bu fon ve ortaklıkların izin almalarına gerek olmadığı belirtilmiştir.

Bu durumda, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki Karara göre, yurt dışındaki yatırım fonlarının izin almaksızın borsada kote edilmiş her türlü Türk menkul kıymetlerini, Türkiye'de Sermaye Piyasası Kanununa göre faaliyet gösteren aracı kurumlar (Bankalar dahil) vasıtasıyla satın almaları ve satmaları halinde, bu alım satım faaliyetlerinden doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

Dar mükellef yatırım fonları da tam mükellef yatırım fonlarında olduğu gibi kurumlar vergisinden müstesna tutulan portföy işletmeciliği kazançları üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre gelir vergisi tevkifatı yapacaklardır.

Bu yatırım fonları bankalar, sigorta şirketleri, aracı kurumlar ve emekli sandıkları tarafından kurulabileceği gibi, diğer kurumlar veya herhangi bir yatırım ortaklığı tarafından da oluşturulabilir.

Yurt dışında kurulup Türkiye'de faaliyette bulunan dar mükellef ya-

tırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının, tam mükellef yatırım fonlarında olduğu gibi kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için, 44 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin (II/3) bölümünün (a), (b) ve (c) bentlerinde yazılı şartlara bakılmayacak; sözkonusu Genel Tebliğde yer alan diğer hükümlerin yanısıra Sermaye Piyasası Kurulu'nca yayımlanan 1 Numaralı Sirkülerdeki şartlar aranacaktır.

Dar mükellefiyete tabi yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmesi için, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla faaliyette bulunması ve Türk Vergi Kanunlarına göre defter tutma ve vergiye ilişkin diğer mükellefiyetlerin yerine getirilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan şartlara haiz olan yatırım fonlarının Türkiye'deki portföy işletmeciliği kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmesi için, Maliye Bakanlığında ayrıca bir belge almalarına gerek bulunmamaktadır. Bununla beraber söz konusu dar mükellef yatırım fonlarının yukarıda belirtilen şartlara haiz olduklarını, gerektiğinde tevsik edecekleri tabiidir.

Diğer taraftan yatırım fonları, yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere, portföyündeki hisse senedine göre farklı vergileme rejimine tabi bulunmaktadır. Dar mükellef yatırım fonlarının vergileme esaslarının tayini sırasında, Türkiye'deki portföyünde bulunan hisse senedinin oranı gözönünde bulundurulacaktır.

Türkiye'de bu şartlara uygun olarak faaliyet göstermeyen ve Türkiye'deki faaliyetleri bir işyeri veya daimi temsilci tarafından yürütülmemeyen dar mükellef yatırım fonları, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81 inci maddesinde yer alan şartlar çerçevesinde, iktisap ettikleri menkul kıymetlerini ve iştirak hisselerini elden çıkarmaları

halinde, elden çıkarmadan sağlanan değer artışı kazançları vergilendirilecektir. Ancak, söz konusu yatırım fonlarının kur farkından doğan değer artışı vergilendirilmeyecektir.

7- KURUM STOPAJI VE KAR PAYLARI

Bu bölümde bütünlük arzemesi açısından, eski ve yeni haliyle kurum stopajı veya diğer bir deyimle gelir vergisi stopajı ve kar paylarının vergileme rejime değinilecektir.

A- KURUM STOPAJINDA YENİ SİSTEM

- Kar Payı Dağıtımına Bağlı Tevkifat Uygulaması:

4842 sayılı Kanununun 12 nci maddesiyle değişik, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi ile dördüncü fıkrasında,

" b) i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından, (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.),

ii) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından, (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.),

iii) **75 inci maddenin** ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden,

Bu maddenin (6) numaralı bendinin (a) alt bendine göre üzerinden

vergi tevkifatı yapılan kurum kazancından kar payı alanlara, tevkif suretiyle alınan vergi red ve iade olunmaz." hükmüne yer verilmiştir.

Yapılan bu düzenleme ile gelir vergisi tevkifatı açısından kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilerek istisna olsun olmasın tevkifat karın dağıtılması aşamasına bırakılmış, ayrıca halka açık şirket ile halka açık olmayan şirketten elde edilen kar payı ayırımı da kaldırılmak suretiyle, her iki tür şirket tarafından dağıtılan kar paylarının aynı oranda vergilendirilmesi öngörülmüştür.

1- Tam mükellef kurumlarca yapılacak gelir vergisi tevkifatı:

Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı Kanunla değişik 94/6-b maddesinin (i) ve (ii) alt bentleri uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Dar mükellef kurumlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere,

dağıtılan, anılan **Kanunun 75 inci maddesinin** ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür.

Buna göre, tam mükellef kurumlarca;

- Tam mükellef kurumlara,

- Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara,

dağıtılan kar payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak, bu şekilde kar payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kar paylarını yukarıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere dağıtması aşamasında, dağıtılan kısım üzerinden tevkifat yapılacaktır

Diğer yandan, tam mükellef kurumlarca karın dağıtılmayıp şirket sermayesine eklenmesine karar verilmesi halinde, **Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesinin** (i) ve (ii) alt bentlerinin parantez içi hükmü uyarınca, karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımını sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır

2- Dar mükellef kurumlarca yapılacak gelir vergisi tevkifatı:

4842 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişik Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmın menkul sermaye iradı niteliğinde olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, anılan maddede yazılı menkul sermaye iradını ana merkezlerine aktarmaları sırasında, aktardıkları bu tutarlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

Öte yandan, dar mükellef kurumların Türkiye’de elde edilen karı ana merkezlerine aktarmamaları halinde ise anılan **Kanunun 94/6-b maddesinin** (iii) alt bendi hükmü gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır

3-Tevkifat oranı:

Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklik, bu Kanunun yayım tarihi olan 24/04/2003 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. **Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesindeki** yetkiye istinaden yayımlanan ve 24/04/2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren, **03/05/2003 tarihli ve 2003/5590 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının** eki Karar ile kar dağıtımına ilişkin tevkifat oranı % 10 olarak belirlenmiştir.

Bu durumda, anılan **Kanunun 94/6-b maddesinin** (i) ve (ii) alt bentlerinde yazılı kar paylarının 24/04/2003 tarihinden önce nakden veya hesaben dağıtılmış olması halinde, dağıtılan kar payları üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun **4842 sayılı Kanunla** değişmeden önceki hükümleri gereğince, **99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı** çerçevesinde, halka açık anonim şirketlerce % 5, diğer şirketlerce % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı ve bu verginin de % 10’u oranında fon payı kesintisinin yapılmış olması gerekir. Kar dağıtımının 24/04/2003 ve sonraki bir tarihte yapılması halinde ise dağıtılan kar payları üzerinden % 10 oranında gelir vergisi ve fon payı tevkifatının yapılması gerekmektedir

Diğer taraftan, dar mükellef kurumların, beyanı Mart 2003 ve daha önceki dönemlere ait muhtasar beyanname ile yapılması gereken **Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin** ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradı üzerinden, anılan

Kanunun **4842 sayılı Kanunla** değişmeden önceki hükümleri çerçevesinde, % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı ve bu verginin % 10'u oranında fon payı kesintisinin yapılmış olması gerekir Ancak, Nisan 2003 ve daha sonraki dönemlere ait muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gereken söz konusu menkul sermaye iratları hakkında Gelir Vergisi Kanununun **4842 sayılı Kanunla** değişik hükümleri uyarınca işlem yapılacaktır

B –KURUM STOPAJINDA 4369 SAYILI KANUNLA GETİRİLEN ÖNCEKİ DÜZENLEME

GVK Madde 75

...

4. (4369 sayılı Kanunun 39'uncu maddesiyle değişen bent Yürürlük; 1999 hesap dönemi kurum kazançlarından başlamak üzere 1.1.1999) Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 1 numaralı bendinde yazılı kazançlar hariç) düşünülmeden önceki kurum kazançından, hesaplanan kurumlar vergisi ve fon payı düşüldükten sonra kalan kısım,

Madde 94

b) (4369 sayılı Kanunun 48 inci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 1.1.1999)

i) Kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye ilavesi kâr dağıtımı sayılmaz) (kurumlar ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve muaf olanlara ödenenler dahil),

1 - Halka açık anonim şirketlerde

2- Diğerlerinde,

ii) (4605 sayılı Kanununun 4'üncü maddesiyle değişen bent; Yürürlük 30.11.2000)

Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (1) numaralı bendinde yer alan iştirak kazançları istisnasından yararlanan kazançlar hariç, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar dahil olmak üzere; dağıtılsın dağıtılmasın, kurumlar vergisine tabi kurumların, kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından (İstisna uygulamasının zarar doğurması halinde bu zarara isabet eden tevkifat, istisnadan kaynaklanan zararın indirildiği dönemde yapılır Tevkifat uygulamasında mahsup edilen zarar tutarının öncelikle istisna uygulamasından kaynaklandığı kabul edilir),

iii) Dağıtılsın dağıtılmasın Gelişim Vergisi Kanunu'nun 75' inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan kısmından,

Bu alt bendin (i) ve (ii) alt bentleri uyarınca yapılan tevkifat, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilemez.

Mevcut düzenlemede Gelir Vergisi kanununun 94 üncü maddesi 6/b bendine göre yapılan tevkifat;

1- Kar payı üzerinden yapılan tevkifat (Karın dağıtıldığı dönemde)

2- İstisna üzerinden yapılan tevkifat (Kar dağıtımı yapılsın veya yapılmıyken)

3- Dar mükellef kurumların dağıtılsın dağıtılmasın istisna kazanç ve

iratlar ile kurumlar vergisi ve fon payı düşüldükten sonra kalan kısmı üzerinden yapılan tevkifat olarak 3 temel aşamadan oluşmaktadır.

Yeni düzenleme ile tamamen kar dağıtımına bağlı stopaj sistemine geçilmekle beraber, Gelir Vergisi Kanununun 119/2 inci cümlesinde yer alan "Ancak, 94'üncü maddenin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendinde yazılı menkul sermaye iratlarının dağıtım maması halinde yapılacak vergi tevkifatı; biri beyanname verme süresinde, diğerleri kurumlar vergisinin ikinci ve üçüncü taksitlerinin ödeme süreleri içinde olmak üzere üç eşit taksitte ödenir." hükmü de kaldırılmaktadır Dolayısı ile kar dağıtımı halinde hesaplanan stopaj yeni sistemde takip eden ayın 20 ne kadar ilgili vergi dairesine beyan edilerek vergisi de "beyanname verecekleri ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenecektir.

C- KAR PAYLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

1- 4842 sayılı Kanunla getirilen sistem

Öncelikle getirilen sisteminin tam olarak görülebilmesi için ilgili kanun maddelerine yer verilmiştir.

MADDE 2.- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yürürlükten kaldırılmış olan 22 nci maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Menkul sermaye iratlarında:

Madde 22.....

2. Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden

94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.

MADDE 9. - 193 sayılı Kanununun 86 ncı maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Toplama yapılmayan haller:

Madde 86. - Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

....

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

....

MADDE 12. - 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile dördüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

b) i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.),

...

Yürürlükten kaldırılan hükümler

MADDE 37. - 1. 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun;

e) 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (13) numaralı bendi (*Vergi alacağını menkul sermaye iradı sayan bent*),

f) Mükerrer 75 inci maddesi (*Vergi alacağı*),

Yukarıda belirtilen düzenlemelerle;

- 1- Vergi alacağı müessesesi tümüyle yürürlükten kaldırılmıştır. Buna paralel kar payları üzerinden alınan verginin ise mahsup yolu ile yani genel esaslara göre hesaplanan gelir vergisinden indirilmesi benimsenmektedir.
- 2- Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı vergiden istisna edilmiş, istisna edilen bu tutar üzerinden GVK 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılması zorunluluğu getirilmiştir.
- 3- İstisna edilmeyen tutar ise GVK 86 ncı maddede belirlenen 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edilecektir. (2003 için 12 milyar)
- 4- Kar paylarından istisna edilmeyen tutar da istisna edilen tutar gibi, GVK 94/6 numaralı bendine göre kar dağıtımı esnasında vergilendirilecektir.

İstisna edilmeyen tutarın hadleri aşması ve beyanı gündeme geldi-

ğinde gerek istisna edilen tutar üzerinden kesilen gelir vergisi ve gerekse diğer kısım için yapılan stopaj, yıllık beyanname gösterilen gelir vergisinden mahsup edilebilecektir. Mahsup sonrası kalan tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir

2- 4842 sayılı Kanun öncesi (4369 sayılı Kanunla getirilen) sistem

193 sayılı Gelir Vergisinin Kanununun 86 ncı maddesinin 1/c bendinde, tevkif suretiyle vergilendirilen ve gayri safi tutarı 103 üncü maddenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan menkul sermaye iratlarından ve vergi alacağı dahil kurumlardan elde edilen kar paylarından gelirini ibaret olması halinde beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye ithal edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede halihazır yürürlüğü devam eden bu maddeye göre kar paylarının vergilendirilmesinde temel ölçü, elde edilen kar payına *-başkaca bir menkul sermaye iradının olmaması halinde-* vergi alacağının dahil edilmesi ve toplam tutarının belirlenen limiti aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edilmesidir. Beyan edilen kar paylarının önceden kurum tarafından ön veyilemeye tabi tutulup tutulmaması, gerek vergi alacağı müessesesinin tatbikine ve gerekse 86 ncı maddede belirtilen beyan hadlerinin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

D- İSTİSNA KAZANÇLAR ÜZERİDEN STOPAJ VE GEÇİŞ DÖNEMİ

4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilmiş, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi uyarınca yapılacak tevkifat da kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın kar dağıtımına bağlı hale getirilmiştir.

4842 sayılı Kanunla getirilen yeni vergileme rejimi uyarınca, istisna kazançlar üzerinden prensip olarak tevkifat yapılmayacak, ancak bu kazançların kar dağıtımına konu edilmesi halinde bu kar paylarına Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi uygulanacaktır. Dolayısıyla, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları veya özel kanunlarında, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin değişmeden önceki 6/b-ii bendine göre tevkifata tabi tutulması öngörülen istisna kazançlar üzerinden bu maddeye istinaden tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

Yukarıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde, Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 24 ve Geçici 28 inci maddelerinde düzenlenen ve tevkifat açısından Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine atıf yapılan istisna kazançlar üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Buna göre, Nisan 2003 ve müteakip aylarda verilen kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde gösterilmesi gereken söz konusu istisna kazançlar üzerinden tevkifat yapılmaması gerekir.

4842 sayılı Kanunla getirilen vergileme rejimi, prensip olarak istisna kazançlar üzerinden tevkifat yapılmamasını öngörmekle birlikte, aynı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 61 inci madde ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların vergilendirilmesine yönelik olarak özel bir düzenleme yapılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununa 4842 sayılı Kanunla eklenen Geçici 61 inci maddede, "Bu maddenin yürürlük tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun bu tarihten önce yürürlükte bulunan hükümleri uygulanır.

Yukarıda belirtilen şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile bu maddenin yürürlük tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılın dağıtılmasın % 19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır.." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, yararlanan yatırım indirimi istisnası üzerinden yapılan tevkifatın üç eşit taksitte ödenmesine imkan sağlayan ve 4842 sayılı Kanunla 01/01/2004 tarihinde yürürlükten kaldırılması öngörülen Gelir Vergisi Kanununun 119 uncu maddesinin ikinci cümlesi 31/12/2003 tarihine kadar yürürlükte bulunduğundan, 2003 yılında yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtımına tabi tutulmamış olması şartıyla bu tevkifat üç eşit taksitte ödenebilecektir.

E- KAR PAYI ELDE EDEN KİŞİLERİN HUKUKİ STATÜLERİNİN BELİRLENEMEMESİ DURUMUNDA TEVKİFAT UYGULAMASI:

Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı Kanunla değişik 94/6-b maddesinin (i) ve (ii) alt bentleri uyarınca, tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara yapılan kar payı ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmaması gerekir

Ancak, özellikle halka açık şirketlerce ihraç olunan hisse senetlerinin maliklerinin kim olduğu dağıtım yapacak şirket tarafından bilinmediğinden, bu hisselerle isabet eden kar payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı ve tevkif edilen tutarların ne şekilde mahsup/iade edileceği hususunda uygulamada tereddüt olduğu anlaşılmıştır.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 409 uncu maddesinde, anonim şirketlerce ihraç olunan hisse senetlerinin hamiline veya nama yazılı olacağı, 417 nci maddesinde de, şirketlerin nama yazılı hisse senedi sahiplerini ad, soyad ve adresleriyle pay defterine kaydetmeleri gerektiği hükme bağlanmıştır

Buna göre, kar payı dağıtacak şirketin ihraç ettiği nama yazılı hisse senetlerinin kimlerin elinde bulunduğunun pay defterinden tespiti mümkün olduğundan, tam/dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisi mükellefi olanlar adına (kurumlar vergisinden muaf olanlar ile kurumlar vergisine tabi olmayanlar hariç) kayıtlı bulunan senetlere isabet eden kar payı tutarları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır Söz konusu tevkifatın yapılmaması için nama yazılı hisse senetlerini elinde bulunduran kişinin hukuki statüsünün herhangi bir tereddüte yer vermeyecek şekilde belirlenmiş olması gerekir.

Diğer taraftan, halka açık şirketlerce ihraç edilen ve Borsada işlem gören nama veya hamiline yazılı hisse senetlerine ilişkin kar payı dağıtımlarında, söz konusu hisse senetlerinin maliklerinin tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlar olduğunun belirlenmesi halinde bunlara yapılacak kar payı ödemeleri üzerinden de tevkifat yapılmayacaktır Söz konusu tevkifatın yapılmamasını teminen, aracı kurumlar müşterilerinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgilerini (unvanı, vergi kimlik numarası, tam/dar mükellef olduğu, bağlı bulunduğu vergi dairesi, dar mükellef ise mukimi olduğu ülke ve kar payını Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde ettiği ile adres bilgilerini) Takasbank’a (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Takas ve Saklama Bankası A.Ş.) bildireceklerdir. Kar payı ödemelerinde tevkifat yapma yükümlülüğü, şirket yetkili organlarının kar payı ödemelerinin yapılmasını öngördüğü tarih itiba

rıyla başladığından, nakden bir ödeme yapılmamış olsa dahi kar payının ödenmeye başlanması gereken tarihte hesaben ödemenin gerçekleştiğinin kabul edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, Takasbank söz konusu bilgileri her kar payı dağıtım işlemi için , kar payını elde eden kurumlar açısından yapılan ayrıma göre, kar payı dağıtacak şirkete aktaracaktır. Kar payının Takasbank aracı kılınmaksızın, doğrudan aracı kurumlar tarafından müşterileri adına tahsil edilmesi halinde, her bir müşterinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgileri aracı kurumlar tarafından kar dağıtacak şirkete bildirilecektir Aracı kurumlar müşterilerine ilişkin olarak Takasbank'a veya kar dağıtacak şirkete verdikleri bilgilerin doğruluğundan sorumlu olacaktır. Kar paylarının hisse senedi maliklerince doğrudan talep edilmesi durumunda, hak sahibinin tevkifat yapılmayacak kurumlardan olduğu hususu kar dağıtım yapacak şirket tarafından belirlenecektir Müşterilerin veya ortakların hukuki statüleri ve mükellefiyet bilgileri hakkında herhangi bir tereddüt bulunması halinde, aracı kurumlar veya kar payı dağıtacak şirketler, bunlardan durumlarını Ticaret Sicil Gazetesi, vergi levhası veya bağlı oldukları vergi dairesinden alacakları bir yazı ile tevsik etmelerini de isteyebilecektir

Hisse senetlerinin maliklerinin hukuki statülerinin ve mükellefiyet bilgilerinin kar payı dağıtacak şirkete yukarıda belirtildiği şekilde bildirilmemesi veya hisse senedi sahiplerince tevsik edilmemesi halinde, dağıtım yapacak şirketin vergi sorumluluğundan kurtulabilmesi için söz konusu hisse senetlerine isabet eden kar payı ödemelerinin tamamı üzerinden, **Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesine** göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir Bu durumda, kar payları üzerinden yapılacak tevkifat tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlar için nihai vergi niteliğinde olmayacaktır. Dolayısıyla, tevkif edilen bu vergiler aşağıda belirtilen esaslar dahi-

linde söz konusu mükelleflerin doğmuş ve doğacak tüm vergi borçlarına mahsup edilebileceği gibi geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanacak vergiye de mahsup edilebilecektir.

Elde ettikleri kar payları üzerinden tevkifat yapılan kurumların, bu kar paylarını aynı takvim yılı içerisinde tekrar ortaklarına dağıtmaları halinde, dağıtacakları kar payları üzerinden, **Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi** uyarınca gelir vergisi kesintisi yapılarak, dağıtımın yapıldığı aya ilişkin muhtasar beyanname ile beyan edilecek ve bu beyanname üzerinden hesaplanan vergiden kar dağıtımına bağlı önceki aşamada tevkif edilen vergi mahsup edilecektir.

Diğer taraftan, sözü edilen hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının aynı takvim yılı içinde dağıtılmaması veya mükellef tarafından talep edilmesi halinde tevkif suretiyle ödenen vergiler, kurumun diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir.

Söz konusu mahsup işlemlerinin yapılabilmesi için hisse senedinin maliki olan kurumlar, kar dağıtımını yapan şirketlere ve/veya Takasbank'a veya aracı kuruma müracaat ederek, bunlardan hisse senedinin nevi, adedi, tutarı ve dağıtılan kar payı üzerinden tevkif edilen verginin miktarı ile söz konusu tevkifatın vergi dairesine ödendiğine ilişkin makbuzun tarih ve numarasını içeren bir yazı alacaklar ve bu yazıyı mahsup talep dilekçesi ile birlikte bağlı buldukları vergi dairesine ibraz edeceklerdir. Bu yazıyı ibraz eden kurumların, vergi borçlarına mahsuben iade talepleri, banka teminat mektubu aranmaksızın ve vergi türü ve miktar sınırlaması olmaksızın yerine getirilecektir.

Anılan kurumlarca, tevkif edilen bu vergilerin **Kurumlar Vergisi Kanununun 44 üncü maddesi** hükmü uyarınca, yıl içerisinde veri-

lecek geçici vergi beyannameleri ile kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergiden de mahsup edilebileceği tabiidir.

Kar payı üzerinden tevkif edilen söz konusu vergilerin nakden iadesinin talep edilmesi halinde ise yukarıda belirtilen belgenin aranılmasının yanı sıra, **169 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği** ile konuya ilişkin diğer genel tebliğlerde yer alan esaslara göre işlem yapılacaktır.

Yukarıda belirtildiği şekilde vergi yükünden arındırılan bu kar paylarının, elde eden kurum tarafından daha sonra dağıtımına tabi tutulması halinde, bu kar payları üzerinden dağıtım aşamasında **Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi** uyarınca gelir vergisi ve fon payı kesintisinin yapılması gerekecektir.

Diğer taraftan, 01/01/2003 - 24/04/2003 tarihleri arasında elde edilen ve elde eden kurumlar açısından iştirak kazancı niteliğinde bulunan kar payları üzerinden tevkif edilen vergilerin nakden veya mahsuben iadesi hakkında da yukarıda yer alan açıklamalara göre işlem yapılacaktır²²

8- MENKUL SERMAYE İRATLARINDA TEVKİFAT

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir.

22 81 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği:24/06/2003 Tarih ve 25148 Sayılı R.G

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

1.- (2574 sayılı Kanununun 13'üncü maddesiyle değişen bent) Her nevi hisse senetlerinin kar payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kar payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile **(3824 sayılı Kanununun 4'üncü maddesi ile değişen ifade Geçerlilik; 1.1.1992 Yürürlük : 11.7.1992)** Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları(1) katılma belgelerine ödenen kar payları dahil.)

2. -(3239 sayılı Kanununun 57'nci maddesiyle değişen bent) İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreyeye dahildir Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır;

3. -Kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları;

4. -(4842 sayılı Kanununun 7'nci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 24.04.2003) Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,(5)

5. -(4369 sayılı Kanununun 39'uncu maddesiyle değişen bent Yürürlük; 1.1.1999) Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile

Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymelerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.

6. -(3239 sayılı Kanununun 57'nci maddesiyle değişen bent) Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzelkişilerince borçlandırılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.)

7. -(4761 sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 01.07.2002) 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 kuponların satışından elde edilen bedeller;

9. -İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar;

10. - Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri;

...

12.- (3239 sayılı Kanununun 57'nci maddesiyle değişen bent) Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr, ve zarar or-

taklîği belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

13. -(4842 sayılı Kanununun 37/1-e maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır Yürürlük; 24.04.2003)

14. -(3946 sayılı Kanununun 16'ncı maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 1.1.1994) Bu maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetleri geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler

Yukarıda yazılı iratlar bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır

15. -(4697 sayılı Kanununun 5 inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 07.10.2001) Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından;

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

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

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

Menkul sermaye iratlarından yapılacak tevkifat, 94 üncü maddenin 7,8,9,14 ve 15 inci maddelerinde düzenlenmiştir. Bireysel emekli-

lik ile ilgili yapılacak ödemeler dışında kalan her nevi tahvil bono faizleri, mevduat faizleri,repo gelirleri, faizsiz bankacılık ödemeleri bu kısımda ele alınmış ve özellikli durumlar irdelenmiştir

a- Gerçek kişiler dışında kalan kurum ve kuruluşlara yapılacak ödemelerden gerçekleştirilecek tevkifat

Gelir Vergisi Kanununun tevkifatı düzenleyen 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 7, 8, 9 ve 14 numaralı bentlerinde her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve repo gelirleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır Bu maddeye göre yapılacak tevkifat esas itibariyle gelir vergisi mükellefleri tarafından elde edilen gelirleri kapsamakla birlikte, bu bentlerin aşağıda yer verilen parantez içi hükümleri uyarınca gelir vergisi mükellefi olmayan bazı kurum ve kuruluşların elde ettiği gelirler üzerinden de tevkifat yapılması gerekmektedir(1)

"Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamak - la birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kurulu - luşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygu - lamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil"

Gerçek kişiler dışında kalan kurum ve kuruluşlara yapılacak öde - melerden gerçekleştirilecek tevkifata ilişkin yönelik açıklamalar aşağıda yapılmıştır

1. Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Kazançları kurumlar vergisine tabi olan sermaye şirketleri, koope - ratifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi

işletmeler ve iş ortaklıklarına yapılacak ödemeler üzerinden aşağı da belirtilen durumlar dışında tevkifat yapılacaktır

1.1. Dar Mükellef Kurumlar

Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisinin de Türkiye’de bulunmaması nedeniyle dar mükellef statüsünde vergiye tabi olan kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi kapsamında tevkifat yapılmayacaktır

Bu kurumlara yapılacak ödemeler Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmaktadır

1.2. Kurumlar Vergisinden Muaf Olan Kurumlar

Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesi ile diğer kanunlarda yer alan özel hükümler gereğince kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapılmayacaktır

2. Dernek ve Vakıflar

Dernek ve vakıflara yapılacak ödemeler üzerinden, aşağıda belirtilen durumlar dışında, gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır

Dernek ve vakıflara ait olan iktisadi işletmeler ile ilgili olarak ise sirkülerin kurumlar vergisi mükellefleri bölümünde yapılan açıklamalar geçerli olacaktır.(2)

Bir vakfa vergi muafiyeti tanınmış olması veya bir derneğin kamuya yararlı dernek statüsü almış olmasının tevkifat uygulamasına bir etkisi yoktur. Diğer bir ifadeyle, vergi muafiyeti tanınmış vakıflar ve kamuya yararlı derneklere yapılacak ödemeler üzerinden de tevkifat yapılacaktır

2.1. Kanunla Kurulan Dernek ve Vakıflar

Kanunla kurulan dernek veya vakfa yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır. Bu uygulama açısından kanunla kurulan dernek veya vakıftan anlaşılması gereken *kendi özel kuruluş kanunu bulunan* dernek ve vakıflardır.

Maliye Bakanlığınca, belirtilen nitelikleri nedeniyle kendilerine yapılan ödemelerden tevkifat yapılmaması gerektiği yönünde görüş verilen kuruluşlar aşağıda belirtilmiştir.

. 3388 Sayılı Kanunla Kurulan Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı

. 3294 Sayılı Kanunla Kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları

. 2847 Sayılı Kanunla Kurulan Dernekler

- Türkiye Emekli Subaylar Derneği

- Türkiye Emekli Astsubaylar Derneği

- Türkiye Harp Malülü Gazileri Şehit Dul ve Yetimleri Derneği

- Muharip Gaziler Derneği

2.2. Özel Kanunlarında Gelir Vergisine İlişkin İstisna veya Muafiyet Hükümü Bulunan Dernek ve Vakıflar

Özel kanunlarında gelir vergisine ilişkin istisna veya muafiyet hükümü bulunan dernek ve vakıflara yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır.

Bakanlığımızca, özel kanunlarında gelir vergisine ilişkin istisna ve-

ya muafiyet hükmü bulunması sebebiyle kendilerine yapılan ödemelerden tevkifat yapılmaması gerektiği yönünde görüş verilen kuruluşlar aşağıda belirtilmiştir.

• 1606 Sayılı Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanun

- Türkiye Kızılay Derneği
- Türk Hava Kurumu
- Türkiye Yardım Sevenler Derneği
- Resmi Darülaceze Kurumları
- Dartışşafaka Cemiyeti
- Yeşilay Derneği

3. Dernek ve Vakıf Olmamakla Birlikte Vergi Uygulamalarında Dernek ve Vakıf Olarak Kabul Edilen Kuruluşlar

Dernek ve vakıf olmamakla birlikte vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilen kuruluşlara yapılacak ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır(3)

Bu kuruluşlara ait iktisadi işletmeler ile ilgili olarak ise sirkülerin kurumlar vergisi mükellefleri bölümünde yapılan açıklamalar geçerli olacaktır.

Maliye Bakanlığınca, belirtilen nitelikleri nedeniyle kendilerine yapılan ödemelerden tevkifat yapılmaması gerektiği yönünde görüş verilen kuruluşlar aşağıda belirtilmiştir.

Kanunla Kurulan ve Kamu Kurumu Niteliği Taşıyan Odalar, Borsalar ve Bunların Üst Birlikleri ile Kanunla Kurulmuş Meslek Örgütleri ve Bunların Üst Kuruluşları

• 5590 Sayılı Kanunla Kurulan ve Kamu Kurumu Niteliği Taşıyan Odalar, Borsalar ve Bunların Üst Birlikleri

- Ticaret ve Sanayi Odaları

- Ticaret Odaları

- Sanayi Odaları

- Deniz Ticaret Odaları

- Ticaret Borsaları

- Ürün İhtisas Borsaları

- Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği

• 6964 Sayılı Kanunla Kurulan Ziraat Odaları ve Ziraat Odaları Birliği

• 1136 Sayılı Kanunla Kurulan Barolar ve Türkiye Barolar Birliği

• 6235 Sayılı Kanunla Kurulan Mühendis ve Mimar Odaları ile Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği

• 6023 Sayılı Kanunla Kurulan Tabip Odaları ile Türk Tabipleri Birliği

• 507 Sayılı Kanunla Kurulan Esnaf ve Sanat Odaları ile Esnaf ve Sanatkarlar Odaları Birliği, Esnaf ve Sanatkarlar Federasyonu ve Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu

. 3224 Sayılı Kanunla Kurulan Diş Hekimleri Odaları ile Türk Diş Hekimleri Birliği

. 6643 Sayılı Kanunla Kurulan Eczacı Odaları ile Türk Eczacılar Birliği

. 1512 Sayılı Kanunla Kurulan Noter Odaları ve Türkiye Noterler Birliği

. 3568 Sayılı Kanunla Kurulan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali

Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

.Sendikalar

.Siyasi Partiler

.506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun Geçici 20 nci Maddesi Çerçevesinde Faaliyet

Gösteren Emekli ve Yardım Sandıkları

Yukarıda Belirtilenler Dışında Kalan Kurum ve Kuruluşlar

. Kamu Kurum ve Kuruluşları

Kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılmayacaktır

Kamu kurum ve kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler açısından ise sirkülerin kurumlar vergisi mükellefleri bölümünde yapılan açıklamalar geçerlidir.(4)

. Üniversiteler

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56 ncı maddesinin (b) bendi, Ek-7 nci maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin 3 numaralı bendi uyarınca Devlet üniversiteleri ile vakıf üniversitelerine yapılacak ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır

Devlet üniversiteleri ile vakıf üniversitelerine ait iktisadi işletmeler ile ilgili olarak ise sirkülerin kurumlar vergisi mükellefleri bölümünde yapılan açıklamalar geçerlidir

4. Organize Sanayi Bölgeleri Tüzel Kişilikleri

4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununun 5 inci maddesinde, organize sanayi bölgelerinin bir özel hukuk tüzel kişiliği olduğu, 21 inci maddesinde de organize sanayi bölgeleri tüzel kişiliğinin, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu doğrultuda, organize sanayi bölgeleri tüzel kişiliklerine yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır

Organize sanayi bölgeleri tüzel kişiliklerine ait iktisadi işletmeler ile ilgili olarak ise sirkülerin kurumlar vergisi mükellefleri bölümünde yapılan açıklamalar geçerlidir

5. 1580 ve 3030 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Kurulan Yerel Yönetim Birlikleri

1580 ve 3030 sayılı Kanunlar çerçevesinde kurulan kamu kurumu niteliğindeki yerel yönetim birliklerine yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır (1580 sayılı Kanununun 133 üncü ve 138 inci maddeleri ile 3030 sayılı Kanunun 25 inci maddesi)

Bu birliklere ait iktisadi işletmeler ile ilgili olarak ise sirkülerin kurumlar vergisi mükellefleri bölümünde yapılan açıklamalar geçerli olacaktır.

6. Tüzel Kişiliği Bulunmayan İş Hanı, Apartman ve Site Yönetimi Gibi Hizmet Organizasyonları

Tüzel kişiliği bulunmayan iş hanı, bina yönetimi, site yönetimi gibi hizmet organizasyonlarınca bina malik ve kiracılarından müşterek ihtiyaçları karşılamak amacıyla aidat, gider karşılığı vb. adlar altında para toplanmakta ve toplanan bu paraların bankalarda değerlendirilmesi yoluna gidilmektedir.

İş hanı, apartman, site yönetimi adına hesap açtırılması halinde anılan organizasyonlara yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır.

Buna karşılık bu organizasyonlara ait paraların yönetici veya üçüncü şahıslar adına açılan hesaplarda değerlendirilmesi halinde ise bu hesaplara yapılan ödemelerden tevkifat yapılacaktır.

(1) Metinde geçen "ödeme" ifadesi, aksi belirtilmediği sürece Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 7, 8, 9 ve 14 numaralı bentlerinde belirtilen ödemeleri, "tevkifat" ifadesi ise bu ödemeler üzerinden yapılacak tevkifatları ifade etmektedir.

(2) Dernek ve vakıflara ait olup sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde örgütlenmemiş ticari, sınai ve zirai işletmeler

(3) Konu ile ilgili genel açıklama 22.08.1998 tarih ve 23441 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 59 Seri No.lu kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer almaktadır.

(4) Kamu kurum ve kuruluşlarına ait olup sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde örgütlenmemiş ticari, sınai ve zirai işletmeler²³

b- Kurumlar Vergisinden Muaf Kooperatiflerin Menkul Sermaye İratları Gelirleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 4369 Sayılı Kanun'la değişik 16 No.lu bendinde, kooperatiflerin ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- İdare meclisi, başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması,
- Münhasıran ortaklar ile iş görülmesi

ne dair hükümlerin yazılı bulunması ve fiilen de bu kayıt ve şartlara uyularak faaliyet gösterilmesi, ayrıca faaliyete geçen üst kuruluşlara üye olunması halinde, kurumlar vergisinden muaf tutulacakları hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm karşısında kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmeleri için Kanun'un 7. maddesinin 16. bendinde belirtilen şartların kooperatif ana sözleşmesinde yazılı bulunması ve fiiliyatta da bu kayıt ve şartlara uygun olarak faaliyet göstermeleri, esas mukavelelerinde bu maddede belirtilen şartların tümünün behamahal yer alması ve faaliyete geçen üst kuruluşu üye olmaları gerekmektedir.

Kooperatiflerin, kurumlar vergisinden muaf olabilmeleri için yukarıda belirtilen şartların hepsine birlikte uymaları gerekir Başka bir

²³ 5 nolu Kurumlar Vergisi Sirküleri

anlatımla kooperatiflerin ana sözleşmelerinde yukarıda yer alan muafiyet şartları yazılı olsa dahi, fiiliyatta bu hükümlere uyulmaması halinde, ilk işlem tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır .

Bilindiği üzere, kooperatiflerin tüyelerinden tahsil ettikleri aidatları bankalar-da değerlendirmeleri sonucu mevduat faizi ve repo gelirleri elde etmektedirler.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94, maddesinin 7, 8,9 ve 14 numaralı bent hükümleri-ne göre tevkifat yapılabilmesi için, menkul sermaye iradını elde eden kurumun kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir. Bu durumda kurumlar vergisi muafiyet şartlarını taşıyan kooperatiflerin elde edecekleri mevduat , tahvil - hazine bonosu faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ve repo gelirlerinin tevkifata tabi tutulmaması gerekmektedir.

c- Menkul Sermaye İratlarının Beyanı

- Tam Mükellefiyette;

Menkul sermaye iratlarının bir kısmı tutarı ne olursa olsun, bir kısmı ise elde edilen gelirin belirli bir tutarı aşmaması halinde yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

Tutarı Ne Olursa Olsun Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Aşağıda belirtilen gelirler tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecek olup, diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmeyecektir.

1.- Vergi kesintisine tabi tutulmuş olan,

- Mevduat faizleri,
- Özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
- Repo gelirleri,
- Menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları.

2. -07/10/2001 tarihinden itibaren düzenlenen şahıs sigorta poliçeleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratları.

3. -Kurumlar vergisi mükelleflerinin 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançların dağıtımı halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları.

4. - Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları.

-Belirli Bir Tutarı Aşmaması Halinde Beyan Edilmeyecek Olan Menkul Sermaye İratları

a- 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması (2004 için 14 milyar) halinde beyan edilmeyecek menkul sermaye iratları ,

Türkiye’de tevkif yoluyla vergilendirilmiş olan ve 12 milyar lirayı aşmayan aşağıda belirtilen menkul sermaye iratları için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

- Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler.

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payları.

Elde edilen gelirin *103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması* (2004 için 14 milyar) halinde bu gelirlerin tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir

Menkul sermaye iratları toplamının haddi aşıp aşmadığının tespitinde; indirim oranı ve istisna uygulanabilecek menkul sermaye iratlarının, indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının dikkate alınması, bu iratların beyan edilmesinin gerektiği durumlarda ise indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının beyan edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen gelirlerden, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarından sağlanan kar payları (**Döviz, altına veya başka bir değere endeksli olanlar ile döviz cinsinden ihraç edilenler hariç**) indirim oranı uygulamasından, Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri (26/07/2001 tarihinden önce ihraç edilenler hariç) ise ayrıca istisnadan yararlanmaktadır.

Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı aşmayan, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratları için de yıllık beyanname verilmeyecektir.

Vergi tevkifatına tabi tutulmuş menkul sermaye iratları ile tevkifata tabi tutulmamış menkul sermaye iratlarının birlikte elde edilmesi halinde, 12 milyar (2004 için 14 milyar) liralık haddin hesabında toplam tutar dikkate alınacaktır.

b- 750 Milyon TL'ni Aşmaması Halinde Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Türkiye'de vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan aşağıda belirtilen menkul sermaye iratlarının 750 milyon liralık tutarı aşmaması halinde, bu iratlar beyan edilmeyecektir (2004 için).

- Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri.
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller.
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri.
- Her nevi alacak faizleri.
- Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları.

750 milyon liralık tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğine yönelik tespit dikkate alınacak bir haddedir. Bu haddin üzerinde belirtilen gelirlerin **her biri için ayrı ayrı uygulanmayacak olup**, bu gelirlerin toplam tutarı dikkate alınacaktır

- İndirim Oranı Uygulanacak Menkul Sermaye İratları

2003 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından;

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

- Her nevi alacak faizleri,
 - Menkul kıymetler yatırım ortaklıklarından sağlanan kar payları,
- indirim oranı uygulanmak suretiyle beyan edilecektir.

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

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

d- Özellikli Durumlar

-Bankada tereke adına açılan mevduat hesabına yürütülen faizlerden tevkifat yapıp yapılmayacağı.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinde, "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır" denilmiş ve mevduat faizlerinin (bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler ile bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralarla sağladıkları gelirler ve menfaatler de mevduat faizi sayılır) menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiş, aynı Kanununun 94 üncü maddesinin 8 inci bendinde ise, mevduat faizlerinin gerçek kişilere nakden veya hesaben ödenmesi sırasında istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben ödemeyi yapanlar tarafından vergi tevkifatına tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanununun 1 inci maddesinde de "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" denilmiştir.

Bu hükümler uyarınca, Bankalar ve mevduat toplama yetkisi verilen kuruluşların gerçek kişilere nakden veya hesaben ödedikleri mevduat faizleri üzerinden yapılan söz konusu tevkifat gelir vergisine mahsuben yapılmaktadır. Dolayısıyla, tereke adına açılan mevduat hesabına ilişkin faiz gelirlerinin mirasçılara veya terekeyi idare eden heyet üyelerinin tasarrufuna bırakılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir

-Apartman yöneticiliğine ait adına açılan hesaplara yürütülen faizler ile apartmanın dış cephesinin kira bedeli olarak yapılan ödemeden G. V. tevkifatı

"Apartman Yöneticiliği" tüzel kişiliğe sahip olmayıp gelir ve kurumlar vergisine tabi değildir. Ayrıca, binaların dış cepheleri, apartman yöneticiliğine ait olmayıp kat maliklerine aittir. Dolayısıyla, apartmanın dış cephelerinin kira bedeli apartman yöneticiliğine değil kat maliklerine aittir. Kira ödemesi apartman yöneticiliğine yapılsa dahi kat maliklerinin geliri sayılır. Bu nedenle, gerek apartman yöneticiliğine gerekse kat maliklerine yapılan ödemelerinden yukarıda belirtilen hükümler çerçevesinde gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 nci maddesinde, "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir"denilmiş, 7 numaralı bendinde mevduat faizlerinin menkul sermaye iradı olduğu, aynı maddenin 14 numaralı

bendinde ise bu maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatlerin de menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinin 8 inci bendinde mevduat faizlerinin, aynı maddenin 14 numaralı bendinde ise 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 14 numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarının (29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanunun 48 inci maddesiyle değiştirilen parantez içi hüküm ile Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasal partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi veyi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil) gerçek kişilere nakden veya hesaben ödenmesi sırasında istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben ödemeyi yapanlar tarafından vergi tevkifatına tabi tutulacağı, hükme bağlanmıştır.

Bu hükümler uyarınca, apartmandaki konutlara verilen hizmetler ile ortak giderlerin karşılanması amacıyla malik veya kiracılar rdan gider karşılığı, aidat, avans vb. isimler altında toplanan paraların yatırılması suretiyle apartman yönetimi tarafından bankalarda açılmış bulunan mevduat hesaplarına yürütülen faizler ile bu paraların repoda değerlendirilmesi suretiyle sağlanan repo kazancından gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.

Ancak, söz konusu hesapların apartman yöneticisi veya bir başka gerçek kişi adına açılmış olması halinde bu hesaplara yürütülecek faiz ve sağlanan repo kazancından yukarıda sözü edilen Kanun hükümlerine dayanılarak gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir.

9- BİREYSEL EMEKLİLİK FONLARINDA TEVKİFAT

Ülkemizde bireysel emeklilik sisteminin oluşturulmasına yönelik yasal düzenlemeden sonra, bireylerin sisteme katılmaları dolayısıyla ödeyecekleri katkı paylarının vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılması, katkı paylarının değerlendirileceği emeklilik fonlarının kazançlarının vergilenmesi ve nihayet bireylerin sistemden elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine yönelik olarak, 28/06/2001 tarih ve **4697 sayılı Kanunla, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında değişiklikler yapılmıştır** Bu değişiklikler bireysel emeklilik sisteminin yanı sıra şahıs sigortalarını da kapsamaktadır

Bireysel emeklilik sistemi ve şahıs sigortalarına ilişkin katkı payı ve primlerin vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması ve elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik olarak Maliye Bakanlığınca yaşanan sorunlar da dikkate alınarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır²⁴

a-Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

1- Gelirin Niteliği

Katılımcılardan toplanan katkı payı veya primlerin nemalandırılarak hak sahibine geri ödenmesi esasına dayalı bireysel emeklilik sistemi ve benzeri nitelikteki birikimli şahıs sigortaları kapsamında elde edilen gelirler, **Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinde** menkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır

Katılımcıların sistemde kalma süreleri ve ayrılma biçimleri elde edilen gelirin niteliğini değiştirmemektedir.

24 3 numaralı Gelir Vergisi Sirküleri

2- Birikimsiz Sigorta Poliçeleri Dolayısıyla Elde Edilen Gelirler

Belirli risklere karşı yapılan ve riskin gerçekleşmesi halinde hak sahibine belirli bir ödeme yapılmasını öngören birikimsiz sigorta poliçeleri kapsamında yapılan ödemeler gelir vergisinin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla, bu nitelikteki gelirlerin **Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesi** kapsamında menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

3- Karma Poliçeler Dolayısıyla Elde Edilen Gelirler

Ölüm, maluliyet ve benzer risklere karşı yapılan riziko teminatları ile birikimli teminatların aynı poliçede gösterilmesi durumunda, söz konusu poliçenin birikimli teminata isabet eden kısmı ile ilgili olarak yapılacak ödemeler menkul sermaye iradı olarak değerlendirilecektir. Birikimler dışında, sadece riskin gerçekleşmesi halinde yapılan ödemeler ise gelir vergisinin konusuna girmemektedir.

Ölüm, maluliyet ve benzer risklerin gerçekleşmesi halinde risk teminatına ilaveten sigortalıya risk anındaki birikimlerinin değerinin ödenmesi veya birikim veya risk teminatından yüksek olanın ödenmesi esasına dayalı poliçelerde ödeme riskin gerçekleşmesine bağlı olarak yapılırsa dahi, birikimli teminata isabet eden tutar menkul sermaye iradı olarak değerlendirilecektir.

Örneğin; birikim veya risk teminatından yüksek olanın ödenmesi esasına dayalı bir poliçe kapsamında, riskin gerçekleştiği anda risk teminatının birikimden daha yüksek olması halinde, ödenecek tutarın birikime isabet eden kısmı menkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi olacaktır. Risk teminatı ile birikim arasındaki tutar ise gelir vergisine tabi olmayacaktır. Ancak riskin gerçekleştiği anda birikim tutarının daha yüksek olması halinde ödenecek tutarın tamamı menkul sermaye iradı olarak değerlendirilecektir.

4- Elde Edilen Gelirlerde İstisna Uygulaması

Gelir Vergisi Kanununun 22 nci maddesinde yapılan düzenleme ile elde edilen gelirlerin bir kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bu düzenlemeyle;

-Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlara yapılan ödemelerin % 25' i ,

-Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan diğer sigorta şirketlerinden on yıl süreyle prim ödeyenlere yapılan ödemelerin % 10' u,

gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bireysel emeklilik sistemi ile diğer şahıs sigortalarından vefat, maluliyet ve tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelere de yukarıda belirtilen istisna uygulanacaktır.

Ayrıca tek primli yıllık gelir sigortalarına ilişkin ödemelerin tamamı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

5- Gelir Vergisi Tevkifat Uygulaması

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 15 numaralı bent hükmü uyarınca, emeklilik ve sigorta şirketleri; bireysel emeklilik sözleşmeleri ve birikimli şahıs sigortaları dolayısıyla yaptıkları ödemelerden, istisna edilen tutarlar hariç, gelir vergisi tevkifatı yapmak durumundadır.

Bakanlar Kurulu 24/12/2002 tarih ve **2002/5000 sayılı Kararı** ile uygulanacak tevkifat oranlarını aşağıdaki şekilde belirlemiştir.

Bireysel emeklilik ile diğer sigorta şirketlerince;

- On yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemediğn ayrılanlara yapılan ödemelerden % 15,

- On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile diğn şahıs sigortalarından on yıl süreyle prim veya aidat ödeyenlere ve vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerden % 10,

- Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerden %5,

oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır

Daha öncede belirtildiğni üzere, **Gelir Vergisi Kanununun 22 nci maddesinin 1** numaralı fıkrası uyarınca gelir vergisinden istisna edilen tutarlar üzerinden tevkifat yapılmayacaktır

Birikimli şahıs sigortaları kapsamında yapılacak tevkifat 07/10/2001 tarihinden itibaren düzenlenen poliçelere ilişkin olarak yapılacak ödemeler açısından geçerlidir

- Elde Edilen Gelirin Yıllık Beyanname ile Beyanı

Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (a) alt bendinde yer alan hükme göre, bireysel emeklilik sistemi ve şahıs sigortalarından elde edilen ve menkul sermaye iradı olarak tanımlanmış gelirler tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

Dolayısıyla, **Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi** kapsamında yapılan tevkifat nihai vergileme olmaktadır

- 07/10/2001 Tarihinden Önce Akdedilen Poliçeler ile İlgili Ödemeler

Birikimli şahıs sigortaları açısından önceki bölümlerde yapılan açıklamalar 07/10/2001 tarihinden önce akdedilmiş şahıs sigorta poliçeleri dolayısıyla yapılan ödemeler bakımından geçerli değildir

Kazanılmış haklarda herhangi bir kayba neden olmamak bakımından, **4697 sayılı Kanununun Geçici 1 inci maddesinde**, bu poliçeler kapsamında yapılan ödemelerle ilgili olarak, Gelir Vergisi Kanununun 4697 sayılı Kanunla değişmeden önceki **23, 25, 75 ve 94** üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

- Ödenen Katkı Payı ve Primlerin Vergi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılması

1- Ödenen Katkı Payları ve Sigorta Primlerinin Ücret Matrahının Tespitinde İndirimi

Vergiye tabi ücret matrahının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payının elde edilen ücretin %10'una kadar olan kısmı indirim konusu yapılabilecektir Bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin ise elde edilen ücretin %5'ine kadar olan kısmı ücret matrahının tespitinde indirilebilecektir

Bireysel emeklilik sistemi ile diğer şahıs sigortaları için ödenen primlerin birlikte olması halinde matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutar ücretin %10'u ile sınırlı olacaktır Bu durumda şahıs sigorta primleri için %5'lik sınır ayrıca aranacaktır

Örnek: Bir ücretlinin Kasım 2003 döneminde ücret matrahının tespitinde indirim konusu yapabileceği katkı payı ve prim ödemelerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Aylık Brüt Ücret	1.000.000.000 .-
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi	40.000.000.-
Şahıs Sigorta Primleri Ödemesi	80.000.000.-
Önceki Dönemlerde (Ocak-Ekim/2003) İndirim Konusu Yapılmış Toplam Tutar	540.000.000.-
Asgari Ücretin Yıllık Tutarı	3.672.000.000.-
Brüt Ücretin %10'u	100.000.000.-
Brüt Ücretin %5'i	50.000.000.-

Bu bilgilere göre, ücretlinin, şahıs sigorta primi ile ilgili olarak matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek tutar ücretinin %5'i olan 50 milyon lira ile sınırlıdır. Dolayısıyla 80 milyonluk prim ödemesinin 50 milyonluk kısmı indirim konusu yapılabilecektir. Bu durumda şahıs sigorta primi olarak indirim konusu yapılacak tutarın yanı sıra bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payının tamamı olan 40 milyon lira da matrahın tespitinde indirim konusu yapılacaktır. Böylece indirilebilecek toplam tutar 90 milyon lira olacaktır.

İndirim konusu yapılacak katkı payı veya prim tutarının tespitinde esas alınacak ücret işveren tarafından çalışana hizmeti karşılığında ödenen aylık (maaş), prim, ikramiye, sosyal yardımlar ve zamlar gibi sürekli nitelikteki ödemelerin brüt tutarlarının toplamı olacaktır.

Gider karşılığı olarak ödenen tutarlar (yapılan gerçek bir giderin karşılığı olsun olmasın) dikkate alınmayacaktır

Bir takvim yılı içerisinde bireysel emeklilik ve diğer şahıs sigorta primleri ile ilgili olarak yapılabilecek indirim tutarı asgari ücretin yıllık tutarını aşmayacaktır. Bu sınırlama yıllık bazda dikkate alınacak olup, yıl içinde asgari ücret tutarında meydana gelebilecek değişiklikler, indirim yapılacak tutarların hesabında dikkate alınacaktır.

Ücretlinin eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için ücretli tarafından ödenen primler ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları da yukarıda belirtilen sınırlamalar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile şahıs sigorta primlerinin vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için; bireysel emeklilik şirketlerinin 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununun 8 inci maddesinde yer alan hüküm uyarınca emeklilik branşında ruhsat almış şirketlerden olması, şahıs sigorta şirketlerinin ise Türkiye’de yerleşik ve merkezinin Türkiye’de olması gerekmektedir.

Küçük çocuk tabirinden, 18 yaşını doldurmamış ve mükellef tarafından bakmakla yükümlü olunan (nafaka suretiyle bakılanlar dahil) kişilerin anlaşılması gerekmektedir.

Örnek: Kasım 2003 döneminde bireysel emeklilik sistemine katılan bir ücretlinin ücret matrahının tespitinde indirim konusu yapabileceği katkı payı ve prim tutarlarının belirlenmesine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Aylık Brüt Ücret	5.000.000.000 .-
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi	300.000.000.-
Şahıs Sigorta Primleri Ödemesi	100.000.000.-
Eş Adına Şahıs Sigorta Primi Ödemesi	200.000.000.-
Önceki Dönemlerde (Ocak-Ekim/2003) İndirim Konusu Yapılmış Toplam Tutar	2.500.000.000.-
Asgari Ücretin Yıllık Tutarı	3.672.000.000.-
Brüt Ücretin %10'u	500.000.000.-
Brüt Ücretin %5'i	250.000.000.-

Eşin ücret geliri veya yıllık beyanname ile beyanı gereken başkaca bir geliri bulunmamaktadır.

Bu bilgilere göre, brüt ücreti 5 milyar lira olan ücretli, bireysel emeklilik sistemi ve şahıs sigortaları için ödediği toplam 600 milyon liranın 500 milyon liralık kısmını (brüt ücretinin %10'u) gelir vergisi matrahının hesaplanmasında indirim konusu yapabilecektir. Ücretlinin Kasım ayına kadar indirim konusu yaptığı tutar ile Kasım ayında indirim konusu yapabileceği tutarın toplamı asgari ücretin yıllık tutarından düşük olduğu için, asgari ücret tutarı ile ilgili sınırlamanın Kasım ayında yapılabilecek indirim tutarına bir etkisi olmayacaktır.

2- Ödenen Katkı Payları ve Sigorta Primlerinin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilecek Gelirlerde İndirimi

Yıllık beyanname veren mükellefler, vergi matrahlarının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödedikleri katkı payının beyan edilen

gelirin %10'una kadar olan kısmını gelir vergisi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir. Bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin ise beyan edilen gelirin %5'ine kadar olan kısmı matrahın tespitinde indirim konusu yapılacaktır. Beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutar esas alınacaktır.

Bireysel emeklilik sistemi ile diğer şahıs sigortaları için ödenen primlerin birlikte olması halinde matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutar beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olacaktır. Bu durumda şahıs sigorta primleri için %5 oranındaki sınır ayrıca aranacaktır.

Örnek: Yıllık beyanname verecek olan bir mükellefin 2003 yılı matrahının tespitinde indirim konusu yapabileceği katkı payı ve prim tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Beyan Edilen Gelir	30.000.000.000.-
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi	0.-
Şahıs Sigorta Primleri Ödemesi	2.400.000.000.-
Asgari Ücretin Yıllık Tutarı	3.672.000.000.-
Beyan Edilen Gelirin %10'u	3.000.000.000.-
Beyan Edilen Gelirin %5'i	1.500.000.000.-

Mükellef tarafından 2003 takvim yılında sigorta şirketine ödenen 2,4 milyar liralık prim tutarı, asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak la birlikte, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutarın %5'ini aştığından gelir vergisi matrahından indirebilecek tutar 1,5 milyar lira olacaktır.

Bu örnekte mükellef tarafından ödenen 2,4 milyar lira bireysel emeklilik sistemine ilişkin katkı payı olsaydı, bu tutarın tamamı, el de edilen gelirin % 10'unu ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmadığından, matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecekti.

Mükellefin eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri ve bunlar adına bireysel emeklilik sistemine ödenen prim ve katkı payları da yukarıda belirtilen sınırlamalar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek: 2003 yılında ticari faaliyeti 40 milyar lira kar ve serbest meslek faaliyeti 10 milyar lira zararla sonuçlanan bir mükellefin 2003 yılı matrahının tespitinde indirim konusu yapabileceği katkı payı ve prim tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Beyan Edilen Gelir	30.000.000.000.-
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi	2.500.000.000.-
Şahıs Sigorta Primleri Ödemesi	400.000.000.-
Küçük Çocuklar Adına Şahıs Sigorta Primi Ödemesi	1.000.000.000.-
Asgari Ücretin Yıllık Tutarı	3.672.000.000.-
Beyan Edilen Gelirin % 10'u	3.000.000.000.-
Beyan Edilen Gelirin % 5'i	1.500.000.000.-

Gerek bireysel emeklilik sistemi gerekse şahıs sigorta primleri için ödenen tutarlar ayrı ayrı değerlendirildiğinde beyan edilen gelirin % 10'u ve/veya % 5'i olarak belirlenmiş sınırların altında kalmakla birlikte, toplam indirim tutarı beyan edilen gelirin %10'u olan 3 milyar lira olacaktır. Bu örnekte, beyan edilen gelir 40 milyar lira olsaydı asgari ücretin yıllık tutarına ilişkin sınırlama nedeniyle indirim konusu yapılabilecek tutar 3.672.000.000.TL olacaktır.

Mükelleflerce ödenen prim ve katkı paylarının yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden indirebilmesi için, bu prim ve katkı paylarının ücretin safi tutarının tespitinde ayrıca indirilmemiş olması gerekmektedir.

Mükellefin eşi ve çocuklarının ayrı beyanname vermeleri halinde, eş ve çocuklar adına ödenen prim ve katkı payları öncelikle kendi gelirlerinden indirilecektir.

b- 07/10/2001 Tarihinden Önce Akdedilen Poliçeler ile İlgili Primler

Kazanılmış haklarda herhangi bir kayba neden olmamak bakımından, **4697 sayılı Kanununun Geçici 1 inci maddesinde**, 07/10/2001 tarihinden önce akdedilmiş şahıs sigorta poliçeleri kapsamında ödenen primlerin vergi matrahının tespitinde indirimi ile ilgili olarak, Gelir Vergisi Kanununun 4697 sayılı Kanunla değişmeden önceki 63 ve 89 uncu madde hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, söz konusu poliçelerle ilgili olarak ödenen primler açısından **147 ve 216** numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar geçerli olacaktır.

07/10/2001 tarihinden önce akdedilmiş sigorta poliçeleri için **Gelir Vergisi Kanununun 63/3 üncü maddesinde 4697 sayılı Kanunla** değişiklik yapılmadan önceki hükümleri, 07/10/2001 tarihinden

itibaren akdedilmiş sigorta poliçeleri için ise **4697 sayılı Kanunla** değişik yeni hükümlerin uygulanması gerekmektedir. Aynı dönemde hem eski hem yeni akdedilmiş sigorta poliçeleri için ödenen primlerin ise birbiri ile ilişkilendirilmeksizin ayrı ayrı hükümlere göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

Örneğin, bir kişinin 07/10/2001 tarihinden önce ve bu tarihten sonra düzenlenmiş şahıs sigorta poliçeleri için prim ödemesi halinde indirim konusu yapılacak prim tutarının belirlenmesinde öncelikle 07/10/2001 tarihinden önce düzenlenmiş olan şahıs sigorta poliçesi için ödenen primin dikkate alınması gerekmektedir. İndirilen bu tutarın o aydaki brüt ücretin % 5'inin altında kalması durumunda ise, % 5'e ulaşmaya kadar 07/10/2001 tarihinden sonra düzenlenmiş olan şahıs sigorta poliçesi için ödenen primler indirim konusu yapılabilecektir.

- İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Ödenen Katkı Paylarının Ticari Kazancın Tespitinde İndirimi

Gelir Vergisi Kanununun 40 nci maddesinin 9 numaralı bendinde yer alan hüküm işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının, ücretlerle ilişkilendirilmeksizin, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesine imkan tanımaktadır.

Bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutar, ücretlinin elde ettiği ücretin %10'unu ve yıllık bazda asgari ücretin yıllık tutarını aşmayacaktır.

Gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınan katkı paylarının toplamı, ücretlinin elde ettiği ücretin %10'unu ve yıllık bazda asgari ücretin yıllık tuta-

rımı (Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde belirlenen oran ve haddi) aşamayacaktır.

Hem işveren hem de ücretli tarafından katkı payı ödenmesi ve toplam tutarın yukarıda belirtilen sınırı aşması halinde, indirimin öncelikli olarak ücret matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı konusu taraflarca serbestçe belirlenebilecektir.

Örnek: Ücretlinin Kasım 2003 döneminde bireysel emeklilik sistemine ödediği katkı payı tutarı 300 milyon liradır Bu tutarın yarısı işveren tarafından emeklilik şirketine ödenmektedir.

Aylık Brüt Ücret	2.000.000.000.-
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi (ücretli)	150.000.000.-
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi (işveren)	150.000.000.-
Önceki Dönemlerde (Ocak-Ekim/2003) İndirim Konusu Yapılmış Toplam Tutar	600.000.000.-
Asgari Ücretin Yıllık Tutarı	3.672.000.000.-
Brüt Ücretin %10'u	200.000.000.-
Brüt Ücretin %5'i	100.000.000.-

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

İndirimde ücret matrahının tespitine öncelik verilmesi durumunda, ücretli tarafından ödenen katkı payı 150 milyon lira **Gelir Vergisi**

Kanununun 63/3 üncü maddesi uyarınca, ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılacaktır. Aynı dönemde işveren tarafından ödenen tutarın sadece 50 milyon liralık kısmı ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. İşveren tarafından ödenen ancak **Gelir Vergisi Kanununun 40/9 uncu maddesi** uyarınca indirilemeyen 100 milyon lira ise ücret olarak vergilendirilmek suretiyle ticari kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

10- ZİRAİ ÜRÜN TEVKİFATI

Maliye Bakanlığına verilen yetki ile zirai ürünlerde tevkifat uygulamasına dair esaslar, Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Bu bağlamda ana hatları ile vergilemede geçerli olan ilkeler aşağıda yer almaktadır

A- GENEL ESASLAR

1. Destekleme Alımı Yapan Kamu Kurum ve Kuruluşlarının, Zirai Ürün Alımlarında Yapacakları Gelir Vergisi Tevkifatı ve Mütessesil Sorumluluk :

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesi, tevkif yoluyla ödenen vergilerde mütessesil sorumluluk esasını getirmiştir. Söz konusu maddede, mal alım ve satımı dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairelerine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde, bu kişilerle birlikte verginin ödenmemesinden, alım satım taraf olanların tümünün mütessesil sorumluluğu olacaktır.

Öte yandan, 3418 sayılı Kanunla anılan maddeye eklenen fıkra ile zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ve Ticaret Borsalarını, bu mahsullerin satın alınması sıra

sında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutma; söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirleme konusunda, Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır

Bu hükümler çerçevesinde, destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları (Tarım Satış Kooperatifleri Birlikleri ve benzerleri dahil); gerek çiftçilerden, gerekse çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlardan destekleme kapsamına girsin veya girmesin, satın aldıkları tüm zirai ürünlerin alış bedelleri üzerinden (işlenmiş olanlar dahil, örnek; elyaf pamuk, yıkanıp temizlenmiş buğday, elekten geçirilip paketlenmiş mercimek, nohut, kuru fasulye, kuru kayısı, paketlenmiş meyve ve sebze gibi....) gelir vergisi tevkifatı yapacaklardır. Tevkif edilen bu vergilerin zamanında ilgili vergi dairesine yatırılması ile bu kurum ve kuruluşların bu alımlardan doğan vergi sorumlulukları sona erecektir.

2. Destekleme Alımı Yapmayan, Ancak Zirai Ürün İşleyen veya İmalatçı Olmamakla Beraber Zirai Ürün Alımında Bulunan Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Yapacakları Gelir Vergisi Tevkifatı ve Müteselsil Sorumluluk :

Destekleme alımı yapmayan ancak, zirai ürün işleyerek imalat faaliyetinde bulunan kamu kurum ve kuruluşları ile imalatçı olmakla beraber zirai ürün alım veya satımında bulunan kamu kurum ve kuruluşları da zirai ürün alımlarında gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Bu kuruluşların zirai ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatını yapmaları halinde, ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından kendileri sorumlu olacaklardır.

3. Tevkifat Yapmak Zorunda Olan Kamu Kurum ve Kuruluşları Dışındaki Kurum, Kuruluş ve Kişilerce Zirai Ürün Alımında Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı ve Müteselsil Sorumluluk:

Yukarıda sayılan kurum, kuruluş ve kişiler; çiftçilerden satın aldıkları zirai ürünler için yaptıkları ödemelerden (avans olarak ödenenler dahil) tevkifat yapmak zorundadırlar. Ancak, bu tevkifatın yapılmaması halinde, ürünü çiftçiden satın alanın sorumluluğu olmakla birlikte, bu ürünün daha sonraki safhalarda alım-satımına taraf olanlar da tevkif yoluyla ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından müteselsilen sorumlu olacaklardır. Diğer bir anlatımla, zirai ürünlerin çiftçi dışındaki kişilerden satış alınması halinde, ürünü satın alanlar; bu ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatının yapıldığına kanaat getirirlerse, gelir vergisi tevkifatını yapmayabileceklerdir. Bu durumda, tevkif yoluyla ödenmesi gereken vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından müteselsilen sorumlu olacaklardır. Ancak, mükellefler müteselsil sorumluluğun dışında kalmayı tercih ettikleri takdirde, zirai ürünü kimden satın almış olursa olsunlar, gelir vergisi tevkifatı yaparak ilgili vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.

4. 5590 Sayılı Kanuna Göre Kurulmuş Bulunan Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilerek Satın Alınan Zirai Ürün Bedellerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı ve Müteselsil Sorumluluk:

5590 sayılı Kanuna göre kurulmuş olan Ticaret Borsalarında Borsada İşlem gören zirai ürünlerin tescil ettirilerek çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlardan satın alınması halinde, Borsada, tescil ettirilerek satın alınan zirai ürünler için, satın alanların müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır. Borsada tescil ettirilerek, çiftçilerden satın alınan

zirai ürün bedelleri üzerinden tevkif edilerek vergi dairelerine ödenmesi gereken vergiden, Borsalar, yöneticileri ve zirai ürünü satın alanlar müteselsilen sorumlu olacaklardır

5. Zirai Ürün İhraç Eden İhracatçıların Bu Ürünlerin Alımında Yapacakları Gelir Vergisi Tevkifatı ve Müteselsil Sorumluluk:

Zirai ürün ihraç eden ihracatçılar; gerek çiftçi, gerekse çiftçi dışındaki kişi, kurum ve kuruluşlardan (destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları ile zirai ürün alımında bulunan kamu kurum ve kuruluşlardan satın alınanlar ile borsada tescil ettirilerek satın alınanlar hariç) satın aldıkları zirai ürünler için işlenmiş olanlar dahil olmak üzere gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar

Zirai ürün ihraç eden ihracatçıların, aynı zamanda imalatçı olmaları halinde de (zirai ürünün işlenmesi, örneğin; mercimeğin elekten geçirilip paketlenmesi gibi) yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde işlem yapılacaktır

Zirai ürün ihracatçıların, destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları ile zirai ürün alımında bulunan kamu kurum ve kuruluşlarından veya borsadan zirai ürün satın almaları halinde, bu ürün bedellerinden vergi tevkifatı yapılmayacak ve bu alımlar nedeniyle de ihracatçılar müteselsilen sorumlu olmayacaklardır

6. Köy Tüzel Kişiliği ile Türk Medeni Kanununa Göre Kurulmuş Olan Vakıflarca (Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler Dahil) Satılan Zirai Ürün Bedelleri Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı ve Müteselsil Sorumluluk:

Köy tüzel kişiliği veya vakıflardan veya benzeri kurum ve kuruluşlardan satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden, önceki bölümlerinde yapılan açıklamalara göre, gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır

Zirai ürünlerin, vakıflara veya benzeri kurum ve kuruluşlara ait, iktisadi işletmelerden satın alınması sırasında, yukarıdaki açıklamalara göre, satın alanlarca tevkif edilen ve vergi dairesine ödenen vergiler, Kurumlar Vergisi Kanununun 44 üncü maddesi hükümlerine göre, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Mahsup edilecek miktarın kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması halinde bu tutar, ödenmiş olmak kaydıyla genel hükümler çerçevesinde, kurumun diğer vergi borçlarına da mahsup edilebilecektir. Bu mahsuplara rağmen kalan bir tutarın bulunması halinde ise, bu tutar genel hükümler çerçevesinde iade edilecektir.

Köy tüzel kişiliği ile vakfın ve benzeri kurum ve kuruluşların veya bunlara bağlı iktisadi işletmelerin kurumlar vergisine tabi olmayacağı durumlarda ise, yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde yapılan gelir vergisi tevkifatının ödenmiş olması şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri çerçevesinde düzeltilerek red ve iadesinin yapılacağı tabiidir.

7. Kiralanan Sınai İşletmelerde Zirai Ürün İşleyenlerle İlgili Müteselsil Sorumluluk:

Bir fabrikayı kiralamak suretiyle zirai ürünü işleyen mükellefler, çiftçilerden satın aldıkları zirai ürünler için gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar. Bu kişiler, çiftçi dışındaki kişilerden satın aldıkları zirai ürünler için yapılması gereken gelir vergisi tevkifatından da yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde müteselsilen sorumlu olacaklardır. Ayrıca, bu ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatının yapılmamış olması halinde, kiralamak üzere satın alınan işletmenin sahip ve yöneticileri de ödenmemiş vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından müteselsilen sorumlu tutulacaklardır.

8. Çiftçilerin ve Nihai Tüketicilerin Mütessesil Sorumluluk Karşısındaki Durumu:

Çiftçilerin, sattıkları zirai ürünlerin alım bedelleri üzerinden tevkifat yapılmaması, çiftçilerin mütessesil sorumlu tutulmalarını gerektirmez. Aynı şekilde nihai tüketicilerin de mütessesil sorumluluğu söz konusu değildir.

9. "Emanet Usulü" Diye Anılan Usulle Yapılan Zirai Ürün Teslimlerinde Vergi Tevkifatı:

Borçlar Kanununun 463 üncü maddesinde, emanet (vedia) aktinin, bir menkul malın aynen geri alınmak üzere muhafazasını sağlamak için bir kimseye teslimini düzenleyen bir akit olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, "emanet" in sözlük anlamı, bir eşyanın, korunmak ve daha sonra aynen geri alınmak üzere birine ya da bir yere bırakılmasıdır.

Buna göre, bir malın emaneten birine tesliminden söz edilebilmesi için, bu malın emaneten bırakıldığı yerde muhafaza edilmesi ve daha sonra da bırakılan malın aynen geri alınması gerekmektedir.

"Emanet Usulü" adı verilen usulle zirai ürün teslimlerinde ise, zirai ürün alıcıya teslim edilmekte, bu ürünün fiyatı ileriki tarihlerde belirlenmekte ve kesin hesaplaşmada ilerideki bu tarih itibarıyla yapılmaktadır. Bu şekilde teslim edilen zirai ürünün, teslim eden tarafından geri alınması, alıcı tarafından da iadesi, söz konusu olmamaktadır.

Bu açıklamalara göre, "emanet usulü" adı verilen usulle zirai ürün teslimlerinde satış, teslim tarihi itibarıyla gerçekleşmektedir. Bu

nedenle, bu tür satışların, "emanet usulü" ile mal teslimi olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu durumda, "emanet usulü" adı altında yapılan zirai ürün teslimlerinde de satış tam anlamıyla gerçekleşmekte ve vergi tevkifatının da zirai ürünün teslimi tarihinde yapılması gerekmektedir.

Bu şekilde yapılan zirai ürün teslimlerinde, tevkifat matrahı, zirai ürünün teslim tarihindeki satış bedeli; bu bedelin belli olmaması halinde ise emsal bedeli olacaktır. Emsal bedeli, fiyatı resmi kuruluşlar veya birliklerce tespit ve ilan olunan bir ürün ise bu fiyatlar, destekleme kapsamında olmayan ve dolayısıyla fiyatı resmi kuruluşlarca tespit edilmeyen bir ürün ise, o takdirde ürünün satın alındığı anda (teslim alındığı anda) borsada, halde veya pazardaki alım satım fiyatlarıdır.

Öte yandan, "emanet" adı verilen usulle teslim edilen zirai ürünlerle ilgili kesin hesabın çıkarıldığı sırada, daha önce tevkifata tabi tutulan miktarların üzerinde ilave bir ödemenin yapılması halinde, ortaya çıkan bu fark üzerinden de vergi tevkifatının yapılacağı tabidir. Bu ödemeye ilgili olarak düzenlenecek müstahsil makbuzunda, daha önce tevkifata tabi tutulan kısım, ilgili müstahsil makbuzuna atıf yapılarak, toplam ödemeden düşülecek ve böylece, ödeme farkı üzerinden vergi tevkifatı yapılacaktır.

B- ÖZELLİKLİ KONULAR

552 sayılı Yaş Sebze ve Meyve Ticaretinin Düzenlenmesi ve Toptancı Halleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 18 inci maddesinde, üretici birliklerine veya toptancı hallerinde satılan zirai ürün bedelleri üzerinden yapılacak vergi tevkifatının, ticaret borsalarında tescil edilerek alım-satımı yapılan zirai ürünlere uygulanan oranda yapılması hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 557 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 5590 sayılı Kanunun bazı maddelerinde değişiklikler yapılmıştır 557 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 8 inci maddesi ile değişik 5590 sayılı Kanunun 50 nci maddesinin ikinci fıkrasında,Ticaret Borsaları Kotasyon listesine dahil olmayan ürünlerin de talebe bağlı olarak borsada tescil ettirilebileceği belirtilmiştir. Ayrıca, aynı Kanun Hükmünde Kararname ile 5590 sayılı Kanuna eklenen Ek 10 uncu madde ile de borsalarda tescili yapılacak alivre muamelelerin sözleşme ile yapılacağı hükme bağlanmıştır

Uygulamada tereddüte düşüldüğü görülen konular ile yukarıda belirtilen Kanun Hükmünde Kararnamelerle yapılan düzenlemeler hakkında aşağıda gerekli açıklamalar aşağıda yapılmıştır

1. Borsa Kotasyon Listesine Dahil Olan Ürünlerden, Gelir Vergisi Tevkifatına Tabi Olan ve Olmayanlar:

5590 sayılı Kanuna göre kurulmuş olan ticaret borsalarına tescil ettirilmesi zorunlu olan (borsa kotasyon listesine dahil) ürünler tadedi olarak belirlenmiştir.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca (İç Ticaret Genel Müdürlüğü) Türkiye genelinde uygulanan kotasyon listesinde yer alan ürünler incelenmiş ve bu ürünlerden hangilerinin alım bedelleri üzerinden tevkifat yapılacağı, hangilerinin alım bedelleri üzerinden tevkifat yapılmayacağı ürün bazında "tevkifata tabi" veya "tevkifata tabi değil" şeklinde belirtilmiştir.

Bir ürünün alım bedelinin, "Vergi Tevkifatına Tabi" olan ürün kapsamında bulunması halinde, bu ürün bedelleri üzerinden yapılacak vergi tevkifatı hakkında vergi sorumluları ve ticaret borsalarınca, yazının önceki bölümlerinde ayrıntılı açıklamalara göre işlem yapılacaktır.

Diğer taraftan, alım bedelleri gelir vergisi tevkifatına tabi olmayan ürünlerin, çiftçiler dışında kalan kimselerden satın alınması işleminin ticaret borsalarınca tescilinde, gelir vergisi tevkifatı aranılmayacaktır. Ancak, tevkifata tabi olmadığı belirtilen ürünlerin çiftçilerden satın alınması halinde (bu alım-satım işlemi borsada tescil edilmiş olsa dahi), bu ürün bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatının yapılacağı tabiidir

Diğer bir ifadeyle, alım bedeli üzerinden vergi tevkifatı yapılmacağı belirtilen ürünlerin, küçük çiftçi muaflığından yararlanan veya götürü gider usulüne göre vergilendirilen çiftçilerden müstahsil makbuzu düzenlemek, gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerden de fatura düzenlettirmek suretiyle satın alınması halinde, bu ürünlerin bedelleri üzerinden vergi tevkifatı yapılacaktır

2. Fatura Ve Müstahsil Makbuzlarında Borsa Tescil Beyannamelerinin Tarih Ve Numarasına Yer Verilmemesinin Müeyyidesi :

- 5590 sayılı Kanun uyarınca, borsada tescil ettirilerek ürün satın alınması halinde, satın alınan zirai ürünlerin borsada tescil ettirildiği hususunun, ticaret borsalarınca o ürünün alımı ile ilgili olarak düzenlenen "Alım-Satım Beyannamesi" ile tevsik edileceği,
- Alım-satım beyannamesinin, o ürüne ait fatura veya müstahsil makbuzu ile birlikte Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre muhafaza edileceği,
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve bu Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan genel tebliğ ve yönetmelik hükümlerine göre faturada bulunması gereken bilgilerin yanı sıra, aynı Kanunun mükerrer 257nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, borsada işlem gören zirai ürün alım-satımı ile ilgili olarak düzenle-

necek borsa tescil beyannamesinin tarih ve numarasının da fatura veya müstahsil makbuzunda ayrıca gösterileceği,

belirtilmiştir.

Gerek vergi incelemelerinde, gerekse yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde yukarıda belirtilen mecburiyete uymadığı görölen mükelleflerin, söz konusu her belge için, haklarında Vergi Usul Kanununda yer alan cezai müeyyideler uygulanacaktır.

3. Ticaret Borsalarının Kotasyon Listesinde Yer Almayan Zirai Ürün (İşlenmiş Olanlar Dahil) Bedelleri Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı :

557 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 8 inci maddesi ile değişik 5590 sayılı Kanunun 50nci maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre, borsa kotasyon listesine dahil olmayan zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil), alım-satım işleminin de isteğe bağlı olarak ticaret borsalarında tescil edilmesi mümkün bulunmaktadır

Öte yandan, ek listede yer alan ürünler sadece ticaret borsalarının kotasyon listesine dahil olan ürünlerdir. Bu listede yer almayan zirai (işlenmiş olanlar dahil) ürünlerin bedelleri üzerinden de gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve müteselsil sorumluluk uygulaması devam edecektir.

4. Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilerek Satın Alınan Zirai Ürün Bedelleri Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı Ve Müteselsil Sorumluluk Uygulamasında Tarhiyatın Muhatabında Öncelik:

164 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Müteselsil Sorumluluğun Belirlenmesi" başlığını taşıyan 8 inci bölümünde; ziyaa uğrıtılan veya beyan edildiği halde ödenmeyen gelir vergisi ile buna

bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammının müteselsil sorumludan istenebilmesi için, müteselsil sorumlu tutulacak kişi ve/veya kişilerin, bu sorumluluğunu gerektiren olayın bir vergi inceleme raporuyla tespit edileceği, müteselsil sorumluluğa dayanılarak işlem yapılması istenen vergi inceleme raporlarında da mükellefin ve müteselsil sorumlunun kim olduğu, niçin müteselsil sorumlu olduğu ve müteselsil sorumluluğu gerektiren olayın ayrıntılarıyla belirtileceği açıklanmıştır.

Ayrıca, Tebliğde, ödenmemiş vergi dolayısıyla müteselsil sorumlu tutulacak kişinin, çiftçilerden satın alınan zirai ürünün alış bedeli üzerinden yapılması gereken gelir vergisi tevkifatı ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından sorumlu olacağının da açık bir şekilde ortaya konulması gerektiği belirtilmiştir.

Müteselsil sorumlulukla ilgili vergi incelemesinde incelemenin öncelikle borsada işlem yapan tacirler hakkında ve alım-satım zincirindeki sırayla yapılması, bu tacir ve/veya tacirlerin bulunamaması veya bulunmakla birlikte borç ödeyecek mali güçlerinin olmadığı tespit edilmesi halinde, ticaret borsaları ve yöneticileri hakkında müteselsil sorumluluğa ilişkin vergi inceleme raporunun düzenlenmesi uygun görülmüştür. Ticaret borsaları ile yöneticileri hakkında düzenlenecek inceleme raporlarında da inceleme raporunun öncelikle borsa tüzel kişiliği adına, borsa tüzel kişiliğinin mali gücünün olmadığı tespit edilmesi halinde borsa yöneticileri adına düzenlenmesi gerekmektedir.

5. Borsaya Tescil Ettirilerek Yapılan Alivre Muameleler-De Gelir Vergisi Tevkifatı Ve Müteselsil Sorumluluk:

Alivre satış; satıcının, bir malın belli bir vade içinde teslimini taahhüt etmesidir. Henüz yetişmemiş mahsul alivre satılabilir. Bu akit

türü, genellikle tarladaki mahsül ve ağaçtaki meyveler için yapılmaktadır.

Alivre işlemlere ait borsa tescillerinde vergi tevkifatı yönünden aşağıdaki açıklamalara göre işlem yapılacaktır

a) Alivre işlem, bu konuda düzenlenecek yazılı bir sözleşme ile yapılacaktır Ayrıca, bu işlemin ticaret borsasında tescilinde, ayrı bir tescil beyannamesi düzenlenecek ve işlem bu beyanname ile tescil edilecektir.

b) Alivre işlemlerin borsaya tescilinde tevkifat aranılmayacaktır Zira, alivre işlemlerin tescili anında bir ürün teslimi yapılmamakta ve bu nedenle bir bedel ödemesi de söz konusu olmamaktadır. Ancak, alivre işlemlerde, işlem sırasında bir avans ödemesinin söz konusu olması halinde, avans ödemesine münhasır olmak üzere vergi tevkifatının aranacağı tabiidir

c) Zirai ürünün teslimi ile alivre muamele sona erecektir. Bu nedenle, zirai ürünün teslimi sırasında borsa tescili yapılacak ve bu tescil ile birlikte alivre muamele tesciline ait beyanname de kapatılacaktır.

d) Alivre muamelelere ilişkin ürün teslimlerinde (alivre muamele tesciline ait beyannamenin kapatılması ve ürün satış tescili işleminin yapılması sırasında), ödemenin tamamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır Ancak, daha önce avans ödemesi olmuş ise, bu ödemeden kesilen verginin, ürün satışının tescilinde yapılan tevkifat tutarından mahsup edileceği tabiidir

e) Alivre muameleden taraflarca vazgeçilmesi halinde, vazgeçme işlemi de yazılı olarak yapılacaktır

c- ÖZELLİKLİ DURUMLAR

- Arazinin üzerindeki zirai ürünlerle birlikte kamulaştırılmasında; arazi üzerindeki ürünler için yapılacak ödemelerin, elde eden çiftçinin tevkifata tabi tutulması

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3946 sayılı Kanunla değişik 94 üncü maddesinde, kimlerin vergi tevkifatı yapmakla yükümlü oldukları sayılmış, 11 numaralı bendinde de çiftçilerden satın alınan zirai ürünlerin alış bedeli üzerinden bu çiftçilerin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır

Arazinin üzerindeki zirai ürünlerle birlikte kamulaştırılmasında; arazi üzerindeki zirai ürünler için yapılacak ödemelerin, elde eden çiftçi açısından hasılat olarak değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi gereğince de tevkifat yapılması gerekmektedir.

- Derneklerin, esnaf muafliğından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yaptıkları ödemelerden vergi tevkifatı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 13 numaralı bendinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu sadece esnaf muafliğından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır

Öte yandan, derneklerin Dernekler Kanunu hükümlerine tabi olması ve kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin bulunmaması nedeniyle Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belge düzenleme mecburiyetleri bulunmamaktadır.

Ancak, 2908 sayılı Dernekler Kanunu'na göre kullanılması zorunlu

olan gider makbuzlarının, bu Kanunda sayılan bilgileri içerecek şekilde düzenlenmesi gerekmekte olup bu belgelerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 234 üncü maddesinde yer alan gider pusulası ile bir ilgisi bulunmamaktadır.

Yapılan açıklamalar uyarınca, 2908 sayılı Kanuna tabi derneklerin gider pusulası düzenleme mecburiyeti bulunmamakla birlikte, esnaf muafliğından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında ya pacakları ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94/13 üncü maddesi uyarınca vergi tevkifatının yapılarak muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

11- DOĞRUDAN GELİR DESTEĞİNDE TEVKİFAT

a- Doğrudan Gelir Desteği

Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Devlet Bakanlığı ile Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan çiftçilere Doğrudan Gelir Desteği Ödemesi Yapılmasına ve Bu Amaçla Çiftçi Kayıt Sisteminin Oluşturulmasına İlişkin 2002/41 sayılı Tebliğ 31 Temmuz 2002 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Hazine bütçesinden çiftçiye "doğrudan ve karşılıksız yapılan parasal destek" olan Doğrudan Gelir Desteği'nin bu seneki ödeme miktarı, dekar başına 13,5 milyon TL olarak belirlenmiştir. Başvurular, 31 Temmuz-1 Ekim 2002 tarihleri arasında ilgili Tarım İl/İlçe Müdürlüklerine yapılacaktır.

Doğrudan Gelir Desteği'nden, 2002 yılına ait çiftçi belgesi sahibi, tarım arazisini işleyen, tarımsal üretim yapan ve başvuruda bulunan tüm çiftçiler yararlanabilecektir. Ödemeler yalnızca tarım arazisi sahiplerine yapılmamakta olup, başvuru tarım arazisini işleyen ortak-

çı, kiracı, yarıcı, vb. çiftçiler tarafından yapıldığı takdirde DGD ödemelerinden bu kişiler faydalandırılacaktır.

Ödemeler, işlenmekte olan, toplam tarım arazisinin büyüklüğüne göre, 1-500 (500 dahil) dekar arasındaki arazi miktarına göre yapılacaktır. 500 dekarın üzerindeki arazilere de 500 dekara kadar olan miktar için ödeme yapılacaktır. Böylece, Doğrudan Gelir Desteği ödeme miktarının üst limiti 6 milyar 750 milyon TL olacaktır.

Doğrudan Gelir Desteği kapsamında yapılan tüm ödemelerin tamamı Hazine Müsteşarlığı bütçesinden karşılanacak olup; ödemeler T.C. Ziraat Bankası şubeleri aracılığıyla yapılacaktır. Doğrudan Gelir Desteği uygulamasından, başvuru döneminde gerekli koşulları taşıyan belgeleri teslim ederek başvurusunu yapan tüm çiftçiler faydalanabilecektir.

Uygulamaya ilişkin denetimler Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından yapılacaktır.

Doğrudan Gelir Desteği, Tarım Reformu Uygulama Projesi kapsamında ilk defa geçen yıl 21 Haziran 2002 tarihli Tebliğ ile uygulamaya konulmuştur.

Doğrudan Gelir Desteği uygulaması ile, Avrupa Birliği uyum süreci kapsamında, kayıtlı tarım ekonomisine geçişin ilk aşaması olan bir Çiftçi Kayıt Sistemi oluşturulmaktadır. Çiftçi Kayıt Sistemi'nin temel amacı, tarımda yapılacak diğer uygulama ve yenilikler ile daha sağlıklı tarım politikaları için güncel ve modern bir kayıt sistemi oluşturmaktır. Oluşturulacak çiftçi kayıt sistemi ile tarımsal politikaların sağlıklı bir biçimde belirlenebilmesi ve desteklemelerin gerçek hedef kitleye ulaşması amaçlanmaktadır.

b-Tevkifat

Gelir vergisi Kanunu'nun 94/11-d bendinde Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için gelir vergisi tevkifatı yapılması hükme bağlanmıştır Bu oran, 10/12/2003 Tarihli ve 2003/6577 Sayılı Kararname ile %0 olarak belirlenmiştir

12- MİLLİ PİYANGO BİLET SATIŞLARI VE 4077 YE GÖRE TEVKİFAT

Gelir vergisi kanununun 9 uncu maddesinde, 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 muaf tutulmuştur.

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 esnaf muaflığı belgesi almazdır.

Maddede belirtilen muaflık, 94 üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü olmadığından, 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlara bu faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden %20 tevkifat yapılacaktır.²⁵

25 215 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği

13- PTT ACENTACILIĞINDA TEVKİFAT

Gelir vergisi kanununun mükerrer 18 inci maddesine göre; PTT acentalığı faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden müstesnadır. Bu kazanç istisnasının, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

Öte yandan Kanunun 94/12 maddesi kapsamında, PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedeli üzerinden %20 oranında tevkifat yapılacaktır.

14- TELİF VE PATENT HAKLARI SATIŞINDA TEVKİFAT

Gelir Vergisi Kanunu 94/I-4 bendine göre, dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden %25 tevkifat yapılacaktır.

Öte yandan , 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 (*GVK Madde 101*).

V - MUHTASAR BEYANNAMENİN VERİLME ZAMANI VE MUHTEVİYATI

5035 sayılı Kanunun 48'inci maddesi gereğince, muhtasar beyanname verme zamanının düzenlendiği GVK'nun 98'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar" ibaresi, "ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar", vergi tevkifatının yatırılmasının düzenlendiği 19'uncu maddesi gereğince "beyanname verecekleri süre içinde" ibaresi, "beyanname verecekleri ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar" şeklinde,

Yine 5035 sayılı Kanunun 48'inci maddesi gereğince, muhtasar be-

yanname verme zamanının düzenlendiği üçüncü fıkrasında yer alan "Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmüçüncü günü akşamına kadar" ibaresi, "Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirminci günü akşamına kadar", vergi tevkifatının yatırılmasının düzenlendiği 119'uncu maddesi gereğince "beyanname verecekleri süre içinde" ibaresi, "beyanname verecekleri ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar" şeklinde değiştirilmiştir.

Buna göre,

- Aylık Muhtasar Beyanname Veren Mükelleflerin Beyannamelelerini Ertesi Ayın 20'nci Günü Akşamına Kadar Verilecek ve Vergiler de Ayın 26'ncı Günü Akşamına Kadar ödenecektir.

-Üç Aylık Muhtasar Beyanname Veren Mükelleflerin Beyannamelelerini Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim Aylarının 20'nci Günü Akşamına Kadar Verilecek ve Vergiler de Bahsi Geçen Ayların 26'ncı Günü Akşamına Kadar Yapılacaktır

Beyanname Nevi	Beyannamenin Verilme Zamanı		Verginin Ödenme Tarihi	
	ÖNCEKİ İBARE	YENİ İBARE	ÖNCEKİ İBARE	YENİ İBARE
Aylık Muhtasar Beyanname	Ertesi Ayın 23 (Yirmüçüncü) Akşamına Kadar	Ertesi Ayın 20 (Yirminci) Günü Akşamına Kadar	Beyanname Verecekleri Süre İçinde...	"Beyanname Verecekleri Ayın 26 (Yirmialtıncı) Günü Akşamına Kadar"
3 Aylık Muhtasar Beyanname	Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim Aylarının 23 (Yirmüçüncü) Günü Akşamına Kadar	Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim Aylarının 20 (Yirminci) Günü Akşamına Kadar	Beyanname Verecekleri Süre İçinde...	"Beyanname Verecekleri Ayın 26 (Yirmialtıncı) Günü Akşamına Kadar"

Muhtasar beyannamede;

1. -Hizmet erbabının sayısı;
2. -Hizmet erbabına verilen ücretler tutarı;
3. -Ücretlerden yapılan vergi tevkifatının tutarı (Üç aylık muhtasar beyannamelerde her aya ait bordronun icmali ayrı gösterilir);
 - a) Tevkifat yapanın adı ve soyadı veya unvanı ile adresi;
 - b) Muhtasar beyannamenin ilgili bulunduğu ay veya aylar;
 - c) Aylık ücret bordrolarının icmali;
 - d) Vergi tevkifatına tabi diğer ödemeler;
 - e) Muhtasar beyannamenin tanzim tarihi ve yetkili imza
4. - (2361 sayılı Kanununun 67'nci maddesiyle değişen bent) İstihkak sahibinin adı ve soyadı ile iş adresi, varsa bağlı bulunduğu vergi dairesi ve mükellef hesap numarası;
5. -Ödemenin nev'i;
6. -Ödemenin miktarı;
7. -Ödemededen yapılan vergi tevkifatı;

malumatın gösterilmesi lazımdır

Tevkifata tabi menkul sermaye iratları ile bunlardan yapılan vergi tevkifatı, nev'i itibariyle icmalen ayrı bir muhtasar beyannameye alınır (*GVK madde 98,99*)

VI- VERGİ TEVKİFATININ GÖSTERİLMESİ

İşverenler, hizmet erbabına ödedikleri ücretlerden 94'üncü madde gereğince yaptıkları vergi tevkifatını Vergi Usul Kanunu'nda yazılı ücret bordrosunda veya bordro yerine geçen diğer kayıtlarda göstermeye mecburdurlar.

94'üncü maddede yazılı ödemelerden yapılan vergi tevkifatı, vergi kesenin kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilir

94'üncü maddede yazılı mevduat faizlerinden yapılan vergi tevkifatı takvim yılının sonunda mevduat hesabı yılı içinde kapatılmışsa, hesabın kapatıldığı tarihte vergi kesenin kayıt ve hesaplarında gösterilir.

VII- VERGİ TEVKİFATININ MAHSUBU

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun " Vergi tevkifatının mahsubu " başlıklı 121 inci maddesinde, "Yıllık beyanname gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan bu Kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsubedilir.

Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine ret ve iade olunur.

Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir.

Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilmesi gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabilir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılır Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmaz" hükmü yer almaktadır

Söz konusu hükme göre red ve iadelerin hangi ilke ve esaslara göre yapılacağı 194 (II nolu bölümü hariç), **233, ve 248 ve 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde** yer almaktadır

Son olarak yayımlanan 252 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğin de tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu ve kalan kısmın iadesi, geçici verginin mahsup ve iadesi ile bu vergilere ait vergi hatalarından kaynaklanan iade işlemlerine ilişkin düzenleme ve açıklamalara yer verilmiştir.

1. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsup ve İadesi

1.1. Yasal Düzenlemeler

Gelir Vergisi Kanununun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 44 üncü maddelerinde; beyanname gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir/kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir.

Söz konusu maddelerde, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler uyarınca, iadesi gereken vergiler ile ilgili olarak; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir ra-

poruna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilmesi gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabilir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibarıyla yapılacaktır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmayacaktır.

Bu düzenlemelere göre, tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup ve iadesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

1.2. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu (Ek: 1 Tablo) yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterlidir.

1.3. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

1.3.1. Mahsup Yoluyla İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin dilekçe (Ek: 2 Dilekçe Örneği) ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablonun (Ek: 1) dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder.

Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefler dilerlerse ortağı buldukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da

mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanununun 114 ve 126 ncı maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri gözönünde bulundurulur.

1.3.2. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10 milyar lirayı geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablo (Ek: 1) ile birlikte;

- Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının,

- Menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,

- Serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,

- Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin,

ilgili ku rumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10 milyar lirayı aşması halinde, 10 milyar lirayı aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 10 milyar liraya kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 10 uncu maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilir Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir

Nakden iade talebinin 100 milyar liraya kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin 100 milyar lirayı aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen 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, bu Tebliğde belirtilen belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede (Ek: 2), lehine mahsup talebinde bulunan kişinin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler bu Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

Nakden iade talepleri ile ilgili olarak bu Tebliğin 1.3.2. bölümünde belirtilen belgeler, talep edilen tutarın tamamı için aranılacaktır.

2. Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi

2.1. Yasal Düzenlemeler

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesinde; üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği belirtilmiştir. Bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

2.2. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri 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 imkanı 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.

2.3. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanunun 47 nci maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden,

yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

2.4. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu

İlgili 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 ise bu Tebliğin 1.3. bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde red ve iade edilir

3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri

3.1. Yasal Düzenlemeler

Vergi Usul Kanununun 120 nci maddesinde, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenleme uyarınca, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerin iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır

Yapılan bu düzenleme çerçevesinde, gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili vergi hataları nedeniyle fazla tahsil edilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsup ve iadesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır

3.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerekmektedir.

Vergi borçlarına mahsup talebi halinde bu talebin bir dilekçe ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Düzeltme işlemi ile iade işleminin aynı vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmesi durumunda iade işlemi için dilekçe dışında ayrıca bir belge ibrazına gerek yoktur. Vergi dairelerinin farklı olması halinde hata nedeniyle fazladan

tahakkuk etmiş olan verginin ödendiğini gösteren belgenin ibrazı gereklidir.

Mahsubu talep edilen vergi borçları için, mükellefin vergi hatasının düzeltilmesini ilgili vergi dairesine dilekçe ile haber verdiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılmış sayılır ve mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmaz.

4. Diğer Hususlar

4.1. İade Talebinin Gerçeğe Aykırı Belgelere Dayanması

Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin mahsuben/nakden iade talepleri ile ilgili olarak bu Tebliğde belirtilen ve ibrazı istenen belgelerin gerçeği yansıtmaması halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde işlem yapılır. Ayrıca durum mükellefin bağlı bulunduğu meslek odasına da bildirilir.

4.2. Tevkif Yoluyla Kesilen Verginin Vergi Sorumlusunca Tahakkuk Ettirilmemesi veya Ödenmemesi

Nakden iade talebinin yerine getirilmesi için tevkif yoluyla kesilen vergilerin, ilgili vergi dairesine ödenmiş veya tahakkuk ettirilmiş olduğuna ilişkin belgenin istenildiği durumlarda, vergi sorumlusunun ödeme yapmaması veya hiç beyanda bulunmaması nedeniyle söz konusu belge ibraz edilemiyorsa, bu durum bağlı olunan vergi dairesine mükellef tarafından bildirilir.

Konu, ilgili vergi dairesi tarafından vergi sorumlusunun bağlı olduğu vergi dairesine iletilir ve verginin tahakkuku veya tahsili için gerekli işlemlere ivedilikle başlanır. Verginin tahakkuku ve/veya tahsilinden sonra nakden iade işlemleri bu Tebliğin 1.3.2. bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

Vergi kesintisi yapanlarca kesilen vergilerin tahakkuk ettirilmiş olmasına rağmen tecil, taksitlendirme veya borçların yeniden yapılandırılması nedenleriyle ödenmemesi durumunda, mükelleflerce ilgili kurum veya kuruluşlarca istihkaklarından kesinti yapıldığına ilişkin belgeye tecil veya taksitlendirme yapıldığına ilişkin ilgili kurumdan alınacak yazının eklenmesi yeterlidir

4.3. Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek veya Tüzel Kişi Olması

Bazı durumlarda, adına vergi kesintisi yapılan gerçek veya tüzel kişi ile üzerinden kesinti yapılan gelirin sahibi olan gerçek veya tüzel kişi farklı olabilmektedir. Bu durumda gelir sahibinin beyan ettiği gelirle ilgili olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsubu ve iadesi konusunda sorunlar yaşanmaktadır.

Gelirin sahibi olmadığı halde adına vergi kesintisi yapılmış olan mükellef, ilgili dönemde kendisi adına yapılan vergi tevkifatlarının ne kadarlık kısmının kendi gelirleri ne kadarlık kısmının diğer gerçek ve tüzel kişilere ait gelirler ile ilgili olduğunu bildiren bir dilekçeyi ekinde diğer gerçek veya tüzel kişilere ait olan gelirler ve bunlar üzerinden yapılmış kesinti tutarlarını gösteren bir tabloyu ve kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine yatırılmış olduğuna ilişkin belgelerin onaylı bir örneğini bağlı buldukları vergi dairesine vereceklerdir.

Tablonun bir örneği dilekçe ve eklerinin tamamlanmış olması koşuluyla vergi dairesine ibraz edildiği ifadesine yer verilerek mükellefe iade edilir. Mükellefe iade edilen örnek, gelirin sahibi tarafından kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubu ve iadesinde bu Tebliğin önceki bölümlerinde adına vergi kesintisi yapılan mükelleften istenen belgelerin yerine kullanılacaktır.

Bankalarca, özel finans kurumlarınca veya aracı kurumlarca yapılan ödemelerden kesilen vergilerle ilgili olarak, kesintiyi yapan kurum tarafından düzenlenmiş ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren bir belgenin eklenmiş olması yeterlidir.

4.4. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

Mükellefe iadesi gereken tutarın yeminli mali müşavir tasdik raporuna göre iade edilen tutardan daha az olduğunun veya iade edilmesi gereken bir tutar bulunmadığının belirlenmesi halinde ortaya çıkan vergi ziyai, gecikme faizi ve buna bağlı cezalardan mükellefle birlikte yeminli mali müşavir de müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Süresinde tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, düzenlenen tam tasdik raporunun ayrı bir bölümünde mükellefin iadeye hak kazandığı tutarın, bu Tebliğde yeralan kanıtlayıcı belgeleri ve yasal dayanakları belirtilmek suretiyle açıklanması gerekir. Tevkif suretiyle alınan vergilere ilişkin olarak bu Tebliğde belirtilen kanıtlayıcı belgelerin rapora eklenmesi zorunludur.

4.5. Tebliğ Düzenlemelerinin Geçerli Olacağı İadeler

Bu Tebliğde yapılan açıklamalar geçmiş dönemlere ilişkin olup da henüz sonuçlandırılmamış mahsup ve iade talepleri hakkında da uygulanır²⁶.

5- Kar Paylarından Kesilen Vergilerin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanununun 22 nci maddesinin 2 numaralı fıkrasında; tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı gelir ver-

²⁶ 252 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği :06.04.2004 tarih ve 25425 sayılı R.G

gisinden istisna edilmiş, kar payının beyanı halinde, karın dağıtım aşamasında kurum bünyesinde yapılan tevkifatın tamamının yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, tam mükellef kurumlardan elde edilen 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olduğundan; kalan tutar 12 milyar lirayı aşmıyor (2004 için 14 milyar) ise beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden karın dağıtım aşamasında kurum bünyesinde yapılan tevkifatın **tamamı** mahsup edilecektir. Mahsup sonrası kalan tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir.

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

Örnek 1:

Bayan (A) nın 2003 takvim yılında (X)A.Ş.'ne ait hisse senetlerinden elde ettiği kar payı 15 milyar liradır. Bayan (A)'nın beyana tabi başka bir geliri bulunmamaktadır. Elde edilen kar payı kurum bünyesinde % 10 nispetinde tevkifata tabi tutulmuş olup, tevkif edilen vergi ($15.000.000.000 \times \%10=$) 1,5 milyar lira, bu tutar üzerinden hesaplanan fon payı ise 150 milyon liradır.

Ele geçen kar payı tutarı 13 milyar 350 milyon lira olup, bu tutar kurum bünyesinde yapılan tevkifat ve fon payı dikkate alınarak brüt tutara tamamlanacak, beyanname verilip verilmeyeceğine ilişkin hesaplama bu tutarın yarısı esas alınarak yapılacaktır.

Kar payının yarısı gelir vergisinden istisna olduğundan ve kalan ($15.000.000.000 \times 1/2=$) 7,5 milyar liralık tutar da 12 milyar liralık beyan sınırını aşmadığından yıllık beyanname verilmeyecektir.

Bu durumda, kar dağıtım sırasında Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca yapılan tevkifat nihai vergi olacaktır.

Örnek 2:

Bay (B), 2003 takvim yılında (Y) Anonim Şirketine ait hisse senetlerinden 20 milyar lira, (Z) Anonim Şirketine ait hisse senetlerinden ise 10 milyar lira kar payı elde etmiştir. Elde edilen kar payı her iki kurum bünyesinde %10 nispetinde tevkifata tabi tutulmuş olup, tevkif edilen vergi toplam 3 milyar lira, bu tutar üzerinden hesaplanan fon payı ise 300 milyon liradır

(1) numaralı örnekte açıklandığı üzere yapılacak hesaplamada kar payının brüt tutarı esas alınacak olup, mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

Kar Payı Toplam Tutarı (Brüt)	30.000.000.000.-
İstisna Edilen Tutar(30.000.000.000 x 1/2)	15.000.000.000.-
Beyan edilen Tutar	15.000.000.000.-
Hesaplanan Gelir Vergisi	3.650.000.000.-
Mahsup Edilecek Vergi	3.000.000.000.-
Ödenecek Gelir Vergisi **	650.000.000.-

**** Fon payı uygulaması 01/01/2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığından, hesaplanan gelir vergisi üzerinden fon payı hesaplanmayacağı gibi, yıl içinde yapılan fon payı kesintisinin mahsubu ve iadesi yapılmayacaktır .**

Bu örnekteki kurumların kar dağıtımını farklı tevkifat oranlarının geçerli olduğu 24/04/2003 tarihinden önce yaptığı ve (Y) Anonim Şirketinin halka açık, (Z) Anonim Şirketinin halka açık olmayan şirket olduğunu varsayalım.

Karın dağıtımı sırasında (Y) Anonim Şirketi tarafından tevkif edilen vergi ($20.000.000.000 \times \%5 =$) 1 milyar lira, (Z) Anonim Şirketi tarafından tevkif edilen vergi ise ($10.000.000.000 \times \%15 =$) 1,5 milyar lira olup, bu tutarlar üzerinden ayrıca fon payı hesaplanmıştır

Bu durumda, (Y) ve (Z) anonim şirketine ait hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının beyanı ve ödenecek vergi aşağıdaki gibi olacaktır:

Kar Payı Toplam Tutarı (Brüt)	30.000.000.000.-
İstisna Edilen Tutar ($30.000.000.000 \times 1/2$)	15.000.000.000.-
Beyan Edilen Tutar	15.000.000.000.-
Hesaplanan Gelir Vergisi	3.650.000.000.-
Mahsup Edilecek Vergi	2.500.000.000.-
(1.000.000.000 + 1.500.000.000)	
Ödenecek Gelir Vergisi	1.150.000.000.-

6- Diğer Hususlar

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsuben/nakden iadesine ilişkin tereddüte düşülen hususlarla ilgili olarak aşağıdaki şekilde işlem yapılacaktır:

1. Önceki dönemlerde geçerli haddi aşması nedeniyle incelemeye sevk edilmesi gerektiği halde incelemeye sevk edilmeyen, incelemeye sevk edilmekle birlikte henüz incelemeye başlanılmamış olan iade talepleri ile incelemesine başlanmış olmakla birlikte, denetim elemanınca incelemenin sonuçlandırılmasına gerek görülmeyen iade talepleri, 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilecektir.

2. Önceki dönemlerde, yeminli mali müşavirler ile süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflere, yeminli mali müşavir tasdik raporuna dayanılarak yapılacak iadeye ilişkin haddi aşması nedeniyle incelemeye sevk edilmekle birlikte henüz incelemesi sonuçlanmamış olan, ancak 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenen 100 milyar liralık haddi aşmayan iadeler hakkında; tasdik raporu düzenlenmesi halinde bu rapora dayanılarak işlem yapılacaktır 100 milyar liralık haddi aşan iadelerde ise; 100 milyar liraya kadar olan kısım için yine tasdik raporuna dayanılarak işlem yapılacak olup, 100 milyar lirayı aşan kısmın iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenecek vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.

Örnek: Mükellef (A)'nın yeminli mali müşavir tasdik raporu ile iade edilecek olan 40 milyar liralık haddin geçerli olduğu dönemde 200 milyar liralık iade talebi incelemeye sevk edilmiş olup, inceleme henüz sonuçlanmamıştır. Bu durumda, 100 milyar liraya kadar olan tutar için düzenlenecek tasdik raporuna dayanılarak iade yapı-

lacaktır. Kalan 100 milyar liralık kısmın iadesi ise denetim elemanınca düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre yapılacaktır

3. Yukarıda yapılan açıklamalar önceki dönemlere ilişkin haddi aşan ancak henüz incelemeye sevkedilmeyen veya incelemeye sevk edilmekle birlikte denetim elemanınca incelenmesine gerek görülmemeyen iade taleplerine ilişkin uygulamayı belirlemeye yöneliktir. Dolayısıyla bu durumda olan talepler 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre yerine getirileceğinden daha önce alınmış olan teminatların bu çerçevede iade edileceği tabiidir. İnceleme elemanınca incelemeye devam edilmesi durumunda ise inceleme sonucuna göre işlem yapılacağından, bu aşamada teminatların geri verilmesi söz konusu değildir.

4. Önceki dönemlerde haddi aşması nedeniyle incelemede bulunan nakden iade taleplerinin, 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin yayımı tarihinden sonra mükellef tarafından mahsuben iade talebine çevrilmesi halinde de, yukarıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde işlem yapılacaktır.²⁷

VIII- TEVKİFATIN NİHAİ VERGİ HALİNE GELMESİ

Tevkifat usulü olarak açıklanmaya çalışılan GVK 94 üncü maddede düzenlenen vergi kesintisi, esas olarak ön vergilemedir ve bir güvenlik müessesesidir.

Genel ilke , stopaj yoluyla kesilen verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmesidir. Yıllık beyanname de gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir

²⁷ Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi Sıra No:2004/1

Vergisi'nden mahsubedilir, mahsup sonrası kalan tutarlar ise belli şartlar altında ilgisine red ve iade edilir.

Bazı durumlarda ise tevkifat yoluyla vergilendirilen kazanç ve iratlar için beyanname verilmesi gerekmez veya yıllık beyanname verilse bile, tevkifatın red-iadesi veya mahusbu sözkonusu olmaz ve nihai vergileme özelliğine kavuşur.

Örnek 1

GVK'nın 94. maddesinin 3. bendi uyarınca birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden gelir vergisi stopajı yapılmaktadır

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar, işin bittiği yıl tespit edilmekte ve tamamı bu yılın geliri sayılarak beyan edilmektedir. Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde istihkak bedellerinden kesilen vergiler, işin bittiği yıla ilişkin olarak verilecek beyanname-de hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir. Bu nedenle anılan işler nedeniyle yapılan gelir vergisi stopajı nihai vergilemeye dönüşmez.

Örnek 2

GVK'nın 94/12. maddesi uyarınca PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedeli üzerinden % 20 oranında kesinti yapılmaktadır

GVK'nın mükerrer 18. maddesinde ise , PTT acenteliği faaliyetinden elde edilen kazançların gelir vergisinden müstesna olduğu hükmü bulunmaktadır. Bu istisnanın GVK'nın 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

Örnek 3

GVK 18. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden % 17 stopaj yapılacaktır GVK'nın 18. maddesine göre; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, 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 video da yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerinde mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat, gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu istisnanın GVK'nın 94. maddesine göre tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü bulunmamaktadır.

Bu durumda GVK'nın 18. maddesinde yer alan istisna kazançlar için 94. madde uyarınca stopaj yoluyla kesilen vergi, nihai vergilemeye dönüşecektir.

Örnek 4

Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden % 22 oranında kesinti yapılacaktır. Kooperatiflerin gelirlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94' üncü maddesine göre tevkifata tabi tutulan gayrimenkul kira gelirlerinden ibaret bulunması halinde bu kira gelirleri için beyanname verilmez ve bu nihai vergilemeye dönüşür (KVK madde 20).

IX- FON PAYI HESAPLANMASI

3824 sayılı Kanununun 18 ve devamı maddelerinde tevkifat üzerinden alınacak fon payına ilişkin düzenlemelere verilmiştir. Şöyle ki, "Gelir ve Kurumlar Vergileri Üzerinden Alınan Fonların Birleştirilmesine İlişkin Hükümler" başlıklı

18 inci maddesinde,

"Aşağıdaki gerçek kişi ve kurumlar, gelir veya Kurumlar vergilerinin % 10'u oranında ayrıca fon payı öderler

- a) Kazanç ve iratlarını yıllık beyanname ile beyan eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri;
- b) Gelir Vergisi Kanununun 101 inci maddesi gereğince kazanç ve iratlarını münferit beyanname ile beyan eden dar mükellef gerçek kişiler;
- c) Kurumlar Vergisi Kanununun 22 nci maddesi gereğince vergiye tabi kazançlarını özel beyanname ile beyan eden dar mükellefiyete tabi yabancı kurumlar;
- d) Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan ödemelerden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan sorumlular ile Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi gereğince vergi tevkifatı yapmak zorunda olan sorumlular;
- e) Kazançları götürü usulde tespit edilen mükellefler.

Ücretlerden tevkif suretiyle alınan gelir vergisi ile yıllık beyannameye dahil ücretlere isabet eden gelir vergisi üzerinden fon payı alınmaz."

19 uncu maddesinde,

" Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü ve Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddeleri gereğince vergi tevkifatı yapmak zorunda olan sorumlular, hesapladıkları fon payını muhtasar beyannameye dahil ederek beyan ederler ve tevkif edilen vergilerle birlikte öderler.

Yıllık, münferit ve özel beyanname veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, beyannamelerinde hesaplayacakları fon payını, ilgili gelir veya kurumlar vergilerinin ödeme süreleri içinde öderler. Ancak, beyannameye dahil kazanç ve iratlar üzerinden daha önce tevkif suretiyle alınan fon payı, beyanname üzerinden hesaplanan fon payına mahsup edilir.

Kazançları götürü usulde tesbit edilen mükelleflerin ödeyecekleri fon payının hesabında, vergi karnelerinde yazılı matrahlar üzerinden hesaplanan gelir vergisi esas alınır Hesaplanan fon payı gelir vergisi ile birlikte ödenir.

Mükellef ve sorumlularca ödenen fon payı, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılmaz, gelir ve kurumlar vergilerine mahsup edilmez.

Fon payının beyan, mahsup ve ödenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir."

20 nci maddesinde ise

"Mükellef ve sorumlularca hesaplanacak fon payının beyan, tarih, tahakkuk ve ödenmesi ile red ve iadesine ilişkin usul ve esaslar hakkında, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır" denilmiştir.

24.4.2003 tarih ve 25088 sayılı R.G 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 37 inci maddesi 3 numaralı bendinde ise , **25.6.1992 tarihli ve 3824 sayılı Kanunun 18, 19, 20, 21 ve 22 nci maddelerinin 1.1.2004 tarihi itibari yürürlükten kaldırıldığı** belirtilmiştir.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü ve Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddeleri gereğince vergi tevkifatı yapmak zorunda olan sorumlular, ayrıca fon payı hesaplayamayacaklar ve beyan etmeyeceklerdir.

2003 yılına ait fon payına ilişkin geçiş döneminde, vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar, Aralık 2003 dönemi ile ilgili olarak hesapladıkları fon payını, bu Kanunun 37 nci maddesinin (3) numaralı fıkrası ile kaldırılan hükümler çerçevesinde ödeyeceklerdir.

Diğer taraftan, 2003 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak 1.1.2004 tarihinden sonra verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarından ayrıca fon payı hesaplanmaz, bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu olmaz.

X- GELİR VERGİSİ STOPAJI TEŞVİKİNİN UYGULANMASI

1. Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinin Amacı

29/1/2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun amacı; bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını artırmaktır.

Bu kapsamda söz konusu Kanunun 3 üncü maddesinde yer alan gelir vergisi stopajı teşviki ile belirli bölgelerde ek istihdam sağlayan işverenlerin, bu istihdam nedeniyle hesaplanacak gelir vergisinin tamamının veya bir kısmının, kamu tarafından üstlenilmesi ve bu suretle istihdam üzerindeki yükün azaltılması amaçlanmıştır. Bu teşvik daha sonrada belirtileceği üzere, muhtasar beyannameden tahakkuk eden gelir vergisinin kamu tarafından üstlenilecek tutarının terkin edilmesi suretiyle uygulanacaktır.

2. Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinin Uygulanacağı İller

Gelir vergisi stopajı teşviki açısından kapsama Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığınca 2001 yılı için belirlenen fert başına GSYİH tutarları 1500 ABD Doları veya daha az olan iller girmektedir.

Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığınca 2001 yılı için belirlenen fert başına GSYİH tutarları dikkate alındığında kapsama aşağıdaki iller girmektedir.

il	Fert Başına GSYİH (\$)	il	Fert Başına GSYİH (\$)	il	Fert Başına GSYİH (\$)
Kırşehir	1488	Osmaniye	1157	Adıyaman	918
Sinop	1459	Düzce	1142	Kars	886
Giresun	1443	Çankırı	1136	Van	859
Amasya	1439	Siirt	1111	Iğdır	855
Uşak	1436	Gümüşhane	1075	Yozgat	852
Malatya	1417	Ordu	1064	Ardahan	842
Sivas	1399	Erzurum	1061	Hakkari	836
Tokat	1370	Bartın	1061	Bingöl	795
Diyarbakır	1313	Bayburt	1017	Bitlis	646
Alyon	1263	şanlıurfa	1008	şırnak	638
Batman	1216	Mardin	983	Muş	578
Erzincan	1158	Aksaray	966	Ağrı	568

2001 yılı sonrasında illerin fert başına GSYİH tutarları değişse de kapsamda bir değişiklik olmayacaktır.

3. Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler

Gelir vergisi stopajı teşvikinden bir önceki bölümde belirtilen illerde;

- 1/10/2003 tarihinden sonra işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yarattıkları istihdam,

- 1/10/2003 tarihinden önce bölgede faaliyette bulunanlar yarattıkları ek istihdam,

ölçüsünde yararlanırlar.

Uygulamadan sadece gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olanlar yararlanacaktır. Dolayısıyla, gelir veya kurumlar vergisine tabi olmayanlar bu teşvikten yararlanamayacaktır.

Kamu kurum ve kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olması koşuluyla bu teşvikten yararlanacaktır.

Teşvikin uygulanmasında faaliyet konusu ile tam veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilmenin bir önemi bulunmamaktadır.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine tâbi olan hizmet ve yapım işlerinin gerçekleştirilmesine yönelik faaliyetler ile ilgili olarak yaratılmış istihdam artışları nedeniyle gelir vergisi stopajı teşviki uygulanmayacaktır.

Bu kapsamda kamu kurum ve kuruluşlarınca 2886 ve 4734 sayılı Kanunlara göre ihalesi yapılan inşaat işleri (köprü, baraj, okul, kamu binası yapımı gibi) ile ulaşım, temizlik, güvenlik işleri gibi hizmet işleri teşvikten yararlanamayacaktır.

Devlet İhale Kanunu ile Kamu İhale Kanununa göre kamu kurum ve kuruluşlarınca ihalesi yapılan her türlü mal teslimi işlerinin gerçekleştirilmesine yönelik olarak Kanun kapsamına dahil illerde faaliyette bulunan işletmeler gerekli diğer koşulları sağlamaları halinde teşvikten yararlanabileceklerdir.

3.1. Yeni İşe Başlama Dolayısıyla Teşvikten Yararlanma

Bu Kanunun uygulaması bakımından yeni işe başlamaktan maksat, gelir veya kurumlar vergisi açısından ilk kez mükellefiyet tesisi veya kapsama dahil illerde yeni bir işyerinin kurulmasıdır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine ait olup 1/10/2003 tarihinden önce faaliyeti durdurulan işletmelerin, bu tarihten sonra yeni-

den faaliyete geçirilmesi yeni işe başlama olarak kabul edilmez. Bunlar bir sonraki bölümde açıklanacağı üzere yarattıkları istihdam artışı ölçüsünde teşvikten yararlanacaklardır.

3.2. Ek İstihdam Artışı Dolayısıyla Teşvikten Yararlanma

Söz konusu bölgelerde 1/10/2003 tarihinden önce işe başlayanlar , 1/10/2003 tarihinden önce verdikleri en son dört aylık sigorta prim bordrosunda bildirdikleri işçi sayısına ilave olarak yeni işe aldıkları işçiler için (yarattıkları ek istihdam ölçüsünde) teşvikten yararlanabilecektir.

01/10/2003 tarihinden önce verilen en son dört aylık sigorta prim bordrosu 2003 yılına ilişkin Mayıs, Haziran, Temmuz ve Ağustos aylarını içeren "II.Dönem" bordrosudur. Ek bir istihdam yaratılıp yaratılmadığının tespitinde, bu bordroda Ağustos ayı ile ilgili olarak beyan edilen işçi sayısı dikkate alınacaktır. İşçi çalıştırılmaması nedeniyle bordro verme zorunluluğu bulunmadığı için bordronun verilmiş olması halinde o işyeri için işçi çalıştırılmadığı kabul edilecektir. İşe alınan işçilerin tamamı ek istihdam olarak teşvik kapsamında değerlendirilecektir.

İşçi çalıştırılmış olmasına rağmen "II. Dönem" bordrosunun verilmiş olması veya bordronun 1/10/2003 tarihinden sonra verilmiş olması halinde, 1/10/2003 tarihinden önce usulüne uygun olarak verilmiş olan en son dönem bordrosu dikkate alınacaktır.

Bir sonraki bölümde belirtileceği üzere mevcut istihdamın kaydırılmasına yönelik işlemler, ek bir kapasite ve istihdam artışına neden olmayacağından, 5084 sayılı Kanunla getirilen teşviklerden yararlanamayacaktır. Bu kapsamda Kanununun 6 ncı maddesi uygulaması dışında, kapsama dahil olan ve olmayan illerde bulunan işyerleri dolayısıyla birden fazla bordro verilmesi durumunda işçi sayısı olarak bu bordrolardaki işçi sayısının toplamı dikkate alınacaktır.

3.3. Teşvikten Yararlanamayacak İşlemler

5084 sayılı Kanunun amacı, ülke genelinde istihdamın artırılması ve bu istihdamın ekonomik gelişmişlik düzeyi düşük olan yörelerde gerçekleştirilmesi suretiyle ülkemizdeki bölgelerarası gelişmişlik farklılıklarını azaltmaktır. Bu anlamda Kanun kapsamında olmayan bölgelerde var olan istihdamın Kanun kapsamındaki bölgelere veya kapsama dahil bölgelerde var olan istihdamın bölge içinde kaydırılmasına yönelik teşviklerden yararlanma amaçlı uygulamalar yeni işe başlama olarak kabul edilmeyecektir.

Bu kapsamda,

- Mevcut ve faaliyette bulunan işletmelerin devredilmesi, birleşmesi, bölünmesi veya nevi değiştirmesi,
- Mevcut bir işletmenin kapatılarak değişik bir ad veya unvan veya bir iş birimi olarak açılması,
- Yönetim ve kontrolü elinde bulunduracak şekilde doğrudan veya dolaylı ortaklık ilişkisi bulunan şirketler arasında istihdamın kaydırılması,
- Şahıs işletmelerinde işletme sahipliğinin değiştirilmesi,

gibi ek bir kapasite ve istihdam artışına neden olmayan işlemler sonucunda gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır

4. Fiilen Çalışma Zorunluluğu

Gelir vergisi stopajı teşviki sadece kapsama dahil illerde bulunan işyerlerinde fiilen çalıştırılan işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanacak gelir vergisi açısından geçerlidir. Bu işyerlerine ilişkin bord-

rolarda gösterilmiş olsa dahi fiilen bu işyerlerinde çalışmayan işçiler açısından teşvikten yararlanmak mümkün değildir.

İzin, hastalık ve benzeri nedenlerle işyerinde bulunulmaması halleri fiilen çalışmama olarak kabul edilmez.

5. Uygulamanın Başlama ve Sona Erme Tarihleri

5084 sayılı Kanunun gelir vergisi stopajı teşvikini düzenleyen 3 üncü maddesi 1/3/2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Bu bağlamda, uygulama ilk olarak 1/9/2003 tarihinden sonra işe alınmış olanların 2004 yılının Mart ayı ücretleri üzerinden hesaplanacak gelir vergisi için geçerli olacaktır.

Teşvik 31/12/2008 tarihine kadar uygulanacaktır. Dolayısıyla en son uygulama, 2008 yılının Aralık ayı ücretleri üzerinden hesaplanacak gelir vergisi için geçerli olacaktır.

6. Sağlanan Teşvik Tutarının Belirlenmesi

Daha öncede belirtildiği üzere, yeni istihdam sağlayan işverenlerin, bu istihdam nedeniyle hesaplanacak gelir vergisinin tamamının veya bir kısmının, verecekleri muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden gelir vergisinden terkin edilmesi suretiyle istihdam üzerindeki yükün (istihdamın işverene maliyetinin) azaltılması amaçlanmıştır.

Terkin edilecek tutar, organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için hesaplanan tutarın tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için ise hesaplanan gelir vergisi tutarının %80'i olacaktır.

Bununla beraber terkin edilecek tutara ilişkin bir üst sınırlamaya da yapılan düzenlemede yer verilmiştir. Buna göre terkin edilecek tutar, yeni işe alınan işçi sayısı ile asgari ücret üzerinden ödenmesi ge-

reken verginin çarpımı sonucu bulunacak tutarın organize sanayi ve endüstri bölgelerindeki iş yerlerinde tamamını, diğer yerlerdeki iş yerlerinde ise % 80'ini aşamayacaktır. Bu işlem çalıştırılan işçi bazında değil uygulamadan yararlanabilen işçi sayısı dikkate alınarak toplu olarak yapılacaktır

Örnek: Kapsama dahil bir ildeki organize sanayi bölgesinde bulunan işyerinde öteden beri faaliyette bulunan mükellef, 1/10/2003 tarihinden önce vermiş olduğu en son dört aylık sigorta prim bordrosunun son ayında 30 işçi istihdam ettiğini bildirmiştir. Mükellef 1/12/2003 tarihinden itibaren işletmesinde çalıştırdığı işçi sayısını 75'e çıkarmıştır. Yeni işe alınan işçilerden 2004 Mart ayı ücretleri üzerinden kesilmesi gereken gelir vergisi tutarı 2.950.000.000 TL'dir.

Bu durumda, mükellefin yeni işe aldığı 45 işçi dolayısıyla muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden mahsup edilmek suretiyle terkin edilecek tutar olarak, yeni işe alınan işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile yeni işe alınan işçi sayısının asgari ücret üzerinden hesaplanan vergi ile çarpılması sonucu bulunan tutardan düşük olanı olacaktır. Asgari ücret üzerinden hesaplanan vergi ile işçi sayısının çarpımı sonucu bulunan tutar (53.932.500 x 45=) 2.426.962.500 TL hesaplanan vergiden (2.950.000.000 TL) daha düşük olduğu için mahsup edilmek suretiyle terkin edilecek tutar 2.426.962.500 TL olacaktır.

Teşvikten yararlanılmaya başlanmasından sonra işçi çıkarılması nedeniyle toplam işçi sayısında azalma meydana gelirse, terkin edilecek vergi tutarının tespitinde kalan işçi sayısı dikkate alınacaktır. İşten çıkarılan işçinin kanun kapsamında olmayan eski işçiler olması halinde, terkin edilecek vergi tutarının hesaplanmasında Kanun kapsamında olan işçilerden hangisinin dikkate alınmayacağına mükellef serbestçe karar verebilecektir.

7. Teşvikin Uygulanması

5084 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde düzenlenmiş olan gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetki çerçevesinde teşvikin uygulanmasına ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

Gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanacak olan mükellefler, ilgili döneme ilişkin verecekleri muhtasar beyannamelerinde, çalıştıkları tüm işçilere ait ücret matrahlarını beyan ederek bunlara ilişkin vergilerin tahakkuk ettirilmesini sağlayacaktır.

Gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılabilmek için muhtasar beyanname ile birlikte bu Tebliğin ekinde yer alan bildirim de verilmesi gerekmektedir. Bu bildirimde teşvikin uygulanması ile ilgili işyerleri ve istihdam edilen işçilere ilişkin bilgiler ve terkin konusu olacak vergi tutarı yer almaktadır. Bu bildirim internet ortamından alınacak çıktılar veya tebliğ ekindeki bildirim fotokopi yoluyla çoğaltılması suretiyle kullanılabilir.

5084 sayılı Kanun gereğince gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanacak olan mükellefler, Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine İlişkin Bildirimde yer alan terkin konu olacak vergi tutarını verecekleri muhtasar beyannamenin Tablo-1 "Matrah ve Vergi Bildirimi" bölümünün 18 no'lu satırında (G.V.K 94/6-a'ya Göre Hesaplanacak Gelir Vergisine Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarları) göstereceklerdir.

Bu çerçevede vergi dairesince alınan muhtasar beyannameler üzerinden gerekli tahakkuk işlemi yapılacaktır. 5084 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde terkin konu edilen tutar muhtasar beyanname üzerinde gösterilmiş olduğundan, vergi dairesince ayrıca bir terkin işlemi yapılmayacaktır. Bu uygulama yeni bir düzenleme yapıncaya kadar devam edecektir.

Bildirim muhtasar beyannamenin verildiği vergi dairesine verilir. Bildirimin verildiği vergi dairesinin sınırları içerisinde yer almayan işyerlerindeki istihdam dolayısıyla teşvikten yararlanmışsa, bildirim bir örneği vergi dairesi tarafından gerekli kontrollerin yapılması açısından işyerinin bulunduğu ilgili vergi dairesine ayrıca gönderilir.

Ek istihdamın tespitinde esas alınacak olan bordrolar (1/10/2003 tarihinden önce Sosyal Sigortalar Kurumuna verilmiş en son dört aylık sigorta prim bordroları), Mart 2004 dönemine ilişkin muhtasar beyannamenin verileceği tarihe kadar bu beyannamenin verildiği vergi dairesine, birden fazla vergi dairesine muhtasar beyanname verilmesi halinde ise gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı olunan vergi dairesine verilecektir.

8. Diğer Hususlar

Teşvikten yararlanan mükelleflerin sonradan yapılan tespitlerde teşvikten yararlanma şartlarına haiz olmadıklarının belirlenmesi halinde tahakkuk ettirilerek terkin edilen verginin, Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde gerekli müeyyideler uygulanarak tahsil edileceği tabidir.

İşverenin gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlandığı işçiler ücretlerini vergisi kesilmiş olarak aldıklarından Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde düzenlenmiş olan vergi indiriminden yararlanacaklardır.²⁸

²⁸ 1 Seri No'lu Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Genel Tebliği: 17/04/2004 tarih ve 25436 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

XI- TEVKİFAT KALEMLERİ VE STOPAJ ORANLARI
(10/12/2003 Tarihli ve 2003/6577 SAYILI KARARNAME-2004 YILI)

ÖDEME TÜRLERİ	ORANLAR
1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç),	103 ve 104 üncü maddelere göre,
2. Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç); a) 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden b) Diğerlerinden	 % 17, % 22,
3. 42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden	% 5,
4. Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden	% 25,
5. a) 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden , b) Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden c) Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden	 % 22, % 22 % 22,
6. a) Dağıtılın veya dağıtılmasın Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 4 numaralı bendinin; i) (a), (c) ve (d) bentlerinde yazılı kazançlardan, ii) (b) alt bendinde yazılı kazançlardan b-i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara	 %0 % 10, % 10,

<p>dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımını sayılmaz)</p> <p>ii) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımını sayılmaz),</p> <p>iii) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden</p> <p>c- Vakıflar ve derneklerin (kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile sendikalar, meslek odaları ve bunların üst kuruluşları, borsalar ve siyasi partiler hariç) iktisadi işletmelerinden elde edilenler dışında kalan ve tevkifata tabi tutulmamış olan her türlü gelirlerinden (dernek ve vakıflara kuruluşları sırasında tahsis edilen sermaye, üyelerine emeklilik aylık ve ikramiyesi vermek üzere çalışan vakıfların aidat gelirleri hariç, sıfır oranda tevkifata tabi tutulmuş gelirleri ile bağış ve yardımlar dahil);</p> <p>i) Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu menfaatlerine yararlı sayılan dernekler için</p> <p>ii) Diğer vakıf ve dernekler için</p>	<p>% 10</p> <p>% 10,</p> <p>% 0,</p> <p>% 0,</p>
<p>7. 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsa-</p>	

<p>lar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil);</p> <p>a) Devlet tahvili faizlerinden % 0, b) Hazine bonusu faizlerinden % 0, c) Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden % 0, d) Nama yazılı tahvil faizlerinden % 10, e) Hamiline yazılı tahvil faizlerinden % 10, f) Diğerlerinden, % 10</p>	
<p>8. Mevduat faizlerinden (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil) ;</p> <p>a) Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizlerden ve özel finans kurumlarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kar paylarından; aa) 1 yıla kadar vadeli hesaplarda % 24, ab) 1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda % 18, b Nama yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden; ba) Vadesiz ve ihbarlı hesaplarda % 18, bb) 3 aya kadar (3 ay dahil) vadeli hesaplarda % 18, bc) 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda % 16, bd) 1 yıla kadar vadeli hesaplarda % 12, be) 1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda % 7, c) Hamiline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden; ca) Vadesiz ve ihbarlı hesaplarda % 18,</p>	

<p>cb) 3 aya kadar (3 ay dahil) vadeli hesaplarda cc) 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda cd) 1 yıla kadar vadeli hesaplarda ce) 1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda</p> <p>d) Diğerlerinden;</p> <p>da) Bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler için</p> <p>db) (da) alt bendi dışında kalanlar için</p>	<p>% 18, % 16, % 12, % 7,</p> <p>% 18,</p> <p>% 0,</p>
<p>9. 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 12 numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil);</p> <p>a) Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarından b) Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar paylarından c) Özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarından; ca) 3 aya kadar (3 ay dahil) vadeli hesaplarda cb) 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda cc) 1 yıla kadar vadeli hesaplarda cd) 1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda</p>	<p>% 0, % 18, % 18, % 16, % 12, % 7,</p>
<p>10. a) Baş bayiler hariç olmak üzere Milli Piyango İdaresince çıkarılan biletleri satanlar ile diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden</p>	<p>% 20,</p>

<p>b) 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlara bu faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden</p>	<p>% 20,</p>
<p>11. Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;</p> <p>a) Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,</p> <p>i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için</p> <p>ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için</p> <p>b) Diğer zirai mahsuller için,</p> <p>i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için</p> <p>ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için</p> <p>c) Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,</p> <p>i) Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için</p> <p>ii) Diğer hizmetler için</p> <p>d) Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için</p>	<p>% 1,</p> <p>% 2,</p> <p>% 2,</p> <p>% 4,</p> <p>% 2,</p> <p>% 4,</p> <p>% 2,</p> <p>% 4,</p> <p>% 0,</p>
<p>12. PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedeli üzerinden</p>	<p>% 20,</p>

<p>13. Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden,</p> <p>a) Havlu, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve her nevi turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek ve benzeri emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden</p> <p>b) Değerli kağıt ve damga pulu satışlarında komisyon bedelleri üzerinden</p> <p>c) Diğer mal alımları için</p> <p>d) Diğer hizmet alımları ((a), (b) ve (c) alt bentleri hariç olmak üzere mal ve hizmet bedelinin ayrılmaması hali de bu kapsamdadır) için</p>	<p>% 2,</p> <p>% 20,</p> <p>% 5,</p> <p>% 10,</p>
<p>14. 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 14 numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil)</p>	<p>% 22,</p>
<p>15</p> <p>a) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından</p> <p>b) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından</p> <p>c) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (c) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından</p>	<p>% 15,</p> <p>% 10,</p> <p>% 5,</p>

Bu Kararın;

- 1) 1 inci maddesinin;
 - a) 8 numaralı bendi; yayım tarihini izleyen günden itibaren vadesiz hesaplara ödenecek faizler ile söz konusu tarihten itibaren açılan veya vadesi yenilenen vadeli hesaplara ödenecek faizler için geçerli olmak üzere yayımı,
 - b) 9 numaralı bendi; yayım tarihini izleyen günden itibaren vadesiz hesaplara ödenecek kar payları ile söz konusu tarihten itibaren açılan veya yenilenen vadeli hesaplara ödenecek kar payları için geçerli olmak üzere yayımı,
 - c) 14 numaralı bendi yayım tarihini izleyen günden itibaren geri alım veya satım taahhüdü ile yapılan işlemler için geçerli olmak üzere yayımı,
- 2) Diğer hükümleri 01/01/2004, tarihinde yürürlüğe girer.