

UYGULAMA ÖRNEKLERİYLE GELİRİN TOPLANMASI VE BEYANI

ACCUMULATION AND DECLARATION OF INCOME



Hakan DEĞİRMENCİ*



Abdullah SAĞLAM**

ÖZ

Gerçek kişiler tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yedi bent halinde sayılan kazanç ve iratlar kapsamında elde edilen gelirler vergilendirilmektedir. Gelir vergisinin konusunu oluşturan yedi gelir unsurunun kapsamına ve vergilendirilmesine ilişkin hükümler anılan kanunda detaylıca açıklanmıştır. Mükellefler tarafından elde edilen gelirin vergilendirilmesi ve beyanında kazanç ve iradın türü, tutarı, geliri elde eden kişinin uyruğu vb. kıstaslar önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Gelirin Toplanması, Gelirin Beyanı, Matrah, Vergi, Muafiyet, İstisna

JEL Sınıflandırma Kodları: A1, K34.

ABSTRACT

The seven income elements provided under Article 2 of Income Tax Law, which are derived by real persons are taxed. The scope and taxation of these seven income elements are provided thoroughly under the said Law. The nature and amount of income, the citizenship of taxpayer and similar criteria are important in taxation and declaration of income gained by taxpayers.

Keywords: Accumulation of income elements, declaration of income, tax base, tax, exemption

JEL Classification Codes: A1, K34.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, hakandegirmencii@hotmail.com, ORC-ID:0000-0002-1657-3423.

** Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, abdullah.saglam@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-5080-2218.

Değirmenci, H., Sağlam, A. (Mart 2021). Uygulama Örnekleriyle Gelirin Toplanması ve Beyanı, *Vergi Raporu*, 258, (173-212).

GİRİŞ

Ülkemizde uygulanan vergi sistemine göre gerçek kişilerce elde edilen gelirler gelir vergisinin konusunu oluştururken 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda¹ belirlenen kurumların kazançları ise kurumlar vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergiler olarak nitelenen gelir ve kurumlar vergisinde amaç gerçek ve tüzel kişiler tarafından elde edilen gelirin vergilendirilmesidir.

Anayasanın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasındaki; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hükmü ile en önemli vergilendirme ilkesi olan "Vergilerin Kanuniliği İlkesi" Anayasa tarafından hüküm altına alınmıştır. Bu ilkenin gereği olarak vergiler ancak kanunla konulabilir, değiştirilebilir veya kaldırılabilir diğer ifadeyle vergilendirme yetkisi sadece halkın temsilcileri (yasama organı) aracılığıyla kullanılabilir.²

Bu çerçevede gelir vergisinin konusu, mükellefi, kapsamı, tahakkuku ve ödenmesine ilişkin açıklamalara 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda³ yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi gereğince gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi olup verginin mükellefi aynı Kanun'un 2'nci maddesinde sayılan kazanç ve iratları elde eden gerçek kişilerdir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergilendirilecek kazanç ve iratlar mezkur kanunun 2'nci maddesinde hüküm altına alındığından anılan madde kapsamına girmeyen bir gelir, gelir vergisine tabi olmayacaktır. Örneğin bitişik arazide maden arama faaliyetinde bulunan şirketin

yaptığı kazı sonucunda meydana gelen zarar karşılığı alınan tazminatlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan yedi gelir unsurunun hiçbirisinin konusuna girmediğinden alınan bu tazminatlar vergiye tabi gelir olarak kabul edilmeyecektir.⁴

Gelir vergisinin mükellefi gerçek kişiler olup Vergi Usul Kanunu'nun⁵ 9'uncu maddesi gereğince bu kişilerin kanuni ehliyeteye sahip olmaları da şart değildir. Yine anılan madde gereğince vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış bulunması vergi mükellefiyetini ve gelir üzerinden hesaplanan verginin ödenmesi sorumluluğunu kaldırmayacaktır.

Gelir vergisinin mükellefi gerçek kişi olmakla birlikte uyruklu ve mukimlik kriterleri dikkate alınarak vergilendirmede tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet ayrımına gidilmiştir. Bu kapsamda tam mükellef gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettiği kazançların tamamı vergilendirilirken dar mükellef gerçek kişilerin sadece Türkiye içinde elde ettiği kazanç ve iratlar vergilendirilmektedir.

Bu çalışmamızda Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde belirtilen 7 gelir unsurunun hangi durumda beyan edileceği ve gelirin beyanında dikkat edilmesi gereken hususlar uygulamaya örnekleri ile birlikte açıklanmıştır.

1- GELİRİN UNSURLARI VE BEYAN DURUMU

1.1- Gelirin Unsurları

Gelir vergisinin kapsamına Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan 7 gelir unsuru girmekle birlikte bu unsurların kapsamı, istisnaları, muafiyetleri ve vergilendirilmesine ilişkin

¹ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² Mustafa Ali SARILI. Türk Vergi Hukuku. Hermes Tanıtım Yayınları. Ankara. 2020 Şubat. s.19

³ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ Ordu Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 10.08.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.52.10.00-002-20 sayılı özelgesi

⁵ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

açıklamalara anılan kanunda ayrıca yer verilmiştir. Aşağıda gelir vergisinin kapsamına giren 7 gelir unsurunun tanımı kısaca yapılmış olup tam ve dar mükellefler tarafından elde edilen kazanç ve iratların beyan edilmesi durumu da yine kısaca açıklanmıştır.

1.1.1- Ticari Kazanç

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 37'nci maddesinin birinci fıkrasında her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç olduğu, aynı maddenin ikinci fıkrasında bentler halinde sayılan kazançların da Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ticari kazanç sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek usulde ticari kazanç, bilanço ve işletme hesabı esas olmak üzere iki farklı şekilde tespit edilmektedir. Mezkur Kanun'un 38'inci maddesine göre bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olup bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilirken işletmeden çekilen değerler ise bu farka ilave olunmaktadır. Aynı Kanun'un 39'uncu maddesine göre ise işletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır.

Ticari kazancın tespiti aşamasında hasılattan indirilebilecek giderlere GVK'nın 40'ıncı, indirimleyecek giderlere ise 41'inci maddesinde yer verilmiştir.

Ticari kazançla ilişkin olarak;

GVK'nın 9'uncu maddesinde, vergilendirilmeyecek kazançlara yer verilmiş olup bu faaliyetleri icra edenlerin ise vergiden muaf olacağı belirtilmiş olup bu faaliyet neticesinde elde edilen kazançlar beyan edilmeyecektir.

GVK'nın 18'inci maddesinde, PTT acentalığı faaliyetinden elde edilen kazançların gelir vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmış olup

bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlardan dolayı yıllık beyanname verilmeyecektir. Nitekim gelir vergisi beyannamesinde istisna kazançların bildirildiği bölümde bu kazançla ilişkin satır bulunmamaktadır.

GVK'nın 20'nci maddesinde, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançların, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmiş olup elde edilen ve istisna kapsamında olan bu kazançların anılan Kanun'un 85'inci maddesi gereğince yıllık beyanname ile bildirilmesi ancak istisna olan bu kazancın yıllık beyanname eki föyde belirtilmesi gerekmektedir.

GVK'nın mükerrer 20'nci maddesinde, mükellefiyet tesis tarihi itibarıyla 29 yaşını doldurmayan ve ticari, zirai ve mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan tam mükellef gerçek kişilerin, anılan maddede belirtilen şartları sağlaması halinde bahsi geçen faaliyetlerden elde ettikleri kazancın 75.000 TL'lik kısmının vergiden istisna olacağı belirtilmiştir. Madde kapsamında elde edilen kazançların tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile bildirilmesi ve istisna tutulan 75.000 TL'lik kazancın yıllık beyanname eki föyde belirtilmesi gerekmektedir.

GVK'nın 30'uncu maddesinde, dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye'de başkaca iş yeri veya daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla hükümetin izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar ile bu sergi ve panayirlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar vergiden istisna tutulmuş olup bu kazançlar dolayısıyla yıllık beyanname verilmeyecektir.

GVK'nın geçici 76'ncı maddesine göre, 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu

kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 31.12.2023 tarihine kadar gelir vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmış olup bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlardan dolayı yıllık beyanname verilmeyecektir. Nitekim gelir vergisi beyannameğinde istisna kazançların bildirildiği bölümde bu kazançla ilişkin satır bulunmamaktadır.

06.02.2004 tarihinden önce serbest bölgede faaliyet göstermek üzere ruhsat almış mükelleflerin ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bu bölgelerde yaptıkları her türlü faaliyet sonucunda elde ettiği kazançlar ile 06.02.2004 tarihinden sonra ruhsat almış mükelleflerin bu bölgelerdeki imalat faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançları ise Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Mükellefler bu faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançlarını yıllık beyanname ile beyan edecek ancak beyanname eki föyde istisna kazanç olarak bildirilmesi gerekmektedir. Bu faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde ise zarar tutarlarının kazancın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak dikkate alınması gerektiği ise aşıkardır.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2'nci maddesine göre; yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir vergisi mükelleflerinin münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2028 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Mükellefler bu faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançlarını yıllık beyanname ile beyan edecek ancak beyanname eki föyde istisna kazanç olarak bildirilmesi gerekmektedir.⁶

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/B maddesi kapsamında elde edilen kazançların yarısı vergiden istisna tutulmuş olup bu kapsamda kazanç elde eden mükellefler istisna tutarını yıllık beyanname eki föyde bildirmek zorundadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesi kapsamında ticari kazanç elde eden tam mükellef gerçek kişilerin, bu gelirlerini aynı Kanun'un 85'inci maddesi gereğince yıllık beyanname ile beyan etmesi gerekmektedir. Yine anılan maddede gereğince ticari faaliyette bulunan kişiler bu faaliyetlerinden kazanç elde etmeseler dahi yıllık beyanname vermek zorundadır.

Öte yandan dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye'de elde ettikleri ticari kazançlarından dolayı vergilendirilebilmeleri için Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisinin olması, bu kazancı iş yeri ve daimi temsilcisi aracılığıyla kazanması gerekmektedir. Türkiye iş yeri ve daimi temsilcisi olmayan dar mükellefiyete tabi bir gerçek kişinin Türkiye'de ticari kazanç elde etmesi mümkün değildir. Bu çerçevede Türkiye'de bulunan iş yeri ve daimi temsilcisi aracılığıyla ticari kazanç elde eden dar mükellefler bu kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorundadır.

1.1.2- Zirai Kazanç

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52'nci maddesine göre zirai faaliyetten doğan kazançlar zirai kazanç olarak adlandırılmaktadır.

GVK'ya göre zirai kazancın esaslı kaynağında vergilendirilme olmakla birlikte aynı Kanun'da belirlenen ölçüleri aşan veya bir biçerdövreye veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde vergilendirilmektedir. Bu durum da zirai kazancın kaynağında vergilendirilme ve beyana dayalı vergilendirme olmak üzere iki farklı şekilde vergilendirildiğini göstermektedir.

⁶ Beyanname Düzenleme Rehberi I.Cilt. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara 2021. s.141

Zirai kazançları gerçek usulde vergilendirilen tam mükellef gerçek kişiler bu faaliyetlerinden kazanç elde etmeseler dahi yıllık beyanname vermek zorundadır. Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazanç sahipleri ise GVK'nın 86/1-a maddesi hükmü gereğince bu kazançları için yıllık beyanname vermeyecektir.

GVK'nın 7'nci maddesinde dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye'de ticari kazanç elde etmesi Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilci bulundurması şartına bağlarken; zirai kazançlarda zirai faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi halinde kazanç Türkiye'de elde edilmiş sayılacaktır.

Esasında dar mükellef kişilerin Türkiye'de zirai faaliyetle iştigal etmesi ve bu faaliyet sonucunda kazanç elde etmesi iş yeri aracılığıyla kazandığı kabul edilebilir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesinde ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, **tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri**, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak ifade edilmiştir.

GVK'nın 85'inci maddesi gereğince Türkiye'de zirai faaliyette bulunan dar mükellef gerçek kişiler bu faaliyetleri nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vereceklerdir. Dar mükellefler tarafından zirai kazancın beyanında özellikli bir durum mevcuttur. Nitekim GVK'nın 86/1-a maddesinde gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançların beyan edilmeyeceği belirtilmiş olup bu hüküm tam mükellefiyette vergilendirilenler için geçerlidir. Dar mükellefiyette beyan edilmeyecek kazanç ve iratlar ise GVK'nın 86/2 maddesinde "*dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif*

suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar." şeklinde sayılmış olup zirai kazançlara yer verilmemiştir.

Bu çerçevede gerçek usulde vergilendirilmeyen dar mükellef çiftçilerin de bu kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmesi gerekmektedir. Ancak 11.02.2004 tarihinde yayımlanan 16 No'lu Gelir Vergisi Sirküleri'nin 3.1. bölümünde dar mükellef gerçek kişilerin gerçek usulde tespit edilen zirai kazançları için yıllık beyannamenin verilmesinin zorunlu olduğu belirtildiğinden gerçek usulde vergilendirilmeyen dar mükellef çiftçiler bu kazançları için yıllık beyanname vermeyeceklerdir.

1.1.3- Ücretler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinin birinci fıkrasında, ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmış olup aynı maddenin üçüncü fıkrasında yedi bent halinde sayılan ödemelerin de ücret sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Ücret; iş gücünün yani emeğin karşılığı ödenen bedel olarak ifade edilebilecektir. İş gücünün fiziki, fikri veya bunların karışımı şeklinde sunulması karşılığındaki bedelinin nakdi, aynı veya menfaat temini şeklinde olması ücretin niteliğini etkilemeyecektir. Söz konusu maddede ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının ücretin mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir.⁷

⁷ Beyanname Düzenleme Rehberi I.Cilt. a.g.e. s.199

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde yapılan bu tanımdan hareketle ücretin unsurları;

- Hizmet erbabının bir işverene tabi olması,
- Hizmet erbabının belirli bir işyerine bağlı olarak çalışması,
- Hizmet erbabına hizmet karşılığı bir ödeme yapılması veya menfaat sağlanması, şeklinde sayılabilir.

Gelir Vergisi Kanunu açısından bir ödemenin ücret olarak değerlendirilebilmesi için bu üç unsurun birlikte olması gerekmektedir. Bu üç unsurun birlikte varlığından söz edilebiliyorsa elde edilen gelir ücrettir.

Ücret gelirleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23, 24, 25, 26, 27, 28 ve 29'uncu maddeleriyle kısmen veya tamamen gelir vergisinden istisna edilmiş olup, istisna uygulamasında ücret geliri elde eden kişilerin durumu da etkili olmaktadır.⁸

Gelir Vergisi Kanunu'na göre ücret gelirleri gerçek ücretler ve diğer ücretler olmak üzere iki farklı şekilde vergilendirilmektedir.

GVK'nın 64'üncü maddesinde 5 bent halinde sayılan hizmet erbabının ücretleri diğer ücretler kapsamında vergilendirilecek ve vergilendirmede takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i matrah olarak dikkate alınacaktır. Hala vergi mevzuatımızda yerini korumasına karşın 19/4/2014 tarih ve 28977 sayılı Resmi gazete ile Asgari Ücret Yönetmeliğinde değişikliğe gidilmiş ve asgari ücrette 16 yaş ayrımı kaldırılmıştır.

Gerçek usulde ücret gelirin vergilendirilmesinde kaynağında vergilendirilme esas olmakla birlikte bu şekilde vergilendirmeyi de kaynağında vergilendirme ve beyan üzerine vergilendirme olmak üzere ikiye ayırabiliriz.

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde

Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un⁹ 15'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının 1'inci bendinin (b) alt bendinde yapılan değişiklikle birlikte ücret gelirlerinin beyan edilmesi gereken durumlar yeniden belirlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan değişiklikle birlikte;

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş;

- a) Tek işverenden alınmış ve 103'üncü maddede yazılı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmayan ücretler,
- b) Birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı vergi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşmayan ücretler,
- c) Birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103'üncü maddede yazılı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmayan ücretler,

nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir. Ancak;

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş;

- a) Tek işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, ücret gelirleri toplamı 103'üncü maddede yazılı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması,
- b) Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dâhil olmak üzere ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması,

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi. Yayın No:352. 2020. Erişim 28.01.2021

⁹ 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

c) Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden alınan ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşması, halinde, gerçek kişilerce elde edilen bu ücret gelirleri yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.¹⁰

Yine kesintiye tabi tutulmamış ücret gelirlerinin de yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan gayrisafi ücret tutarından Gelir Vergisi Kanunu'nun 63'üncü maddesinde yer alan indirimler yapıldıktan sonra bulunan gerçek safi tutar üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesinde yer alan engellilik indiriminin düşülmesi sonrasında bulunan vergi matrahının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesine göre ücret gelirinin beyan sınırını aşıp aşmadığının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.¹¹

GVK'nın 7'nci maddesi gereğince dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye'de ücret geliri elde edebilmesi için, hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi, Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerin, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi¹² gerekmektedir.

Dar mükellefler tarafından Türkiye'de elde edilen ücret gelirleri tevkifata tabi ise tutarına bakılmaksızın GVK'nın 86/2'nci maddesi gereğince beyan edilmeyecekken tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirinin elde edilmesi halinde ise bu gelirlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

1.1.4- Serbest Meslek Kazancı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesine göre her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olup serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin iş verene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

GVK'nın 67'nci maddesine göre serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolaısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olup kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecek giderlere aynı Kanun'un 68'inci maddesinde yer verilmiştir.

GVK'nın 66'ncı maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendin parantez içi hükmü gereğince Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.

GVK'nın 18'inci maddesinde telif hakkı ve ihtira beratlarına ilişkin kazanç istisnasına yer verilmiştir. Söz konusu madde gereğince 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 band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet

¹⁰ Hakan DEĞİRMENÇİ. "Vergiye Tabi Gelir Toplamı İle İlgili Yapılan Son Değişikliğin Değerlendirilmesi". Vergi Raporu Dergisi. Sayı 254. Kasım 2020. s.84

¹¹ Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi. a.g.e. s.22

¹² Değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.

ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota hâlindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır.

Öte yandan 7194 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi ile bahsi geçen GVK'nın 18'inci maddesine eklenen son bentle birlikte madde kapsamındaki istisnadan yararlanılmasına ilişkin üst limit getirilmiştir. Buna göre madde kapsamındaki kazançları toplamı GVK'nın 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar söz konusu istisnadan faydalanamayacaktır. İstisna kapsamında olan kazançlardan dolayı yıllık beyanname verilmeyecektir.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan tam mükellef gerçek kişiler bu faaliyetlerinden kazanç elde etmeseler dahi yıllık beyanname vermek zorundadır.

GVK'nın 7'nci maddesine göre dar mükellefiyette serbest meslek kazancının elde edilmesinde, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde bu kazançlar Türkiye'de elde edilmiş sayılacaktır.

Bu çerçevede dar mükellefler tarafından tevkifata tabi tutulmuş serbest meslek kazançları GVK'nın 86/2'nci maddesi gereğince beyan edilmezken, tevkifata tabi tutulmamış serbest meslek kazançları aynı Kanun'un 85'inci maddesi gereğince yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

1.1.5- Gayrimenkul Sermaye İradı

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gayrimenkul Sermaye İradının Tarifi" başlıklı 70'inci maddesinde, bu maddede bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır.

GVK'nın 71'inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradında safi iradın, gayrisafi hasılatı iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet fark olduğu, 72'nci maddesinde gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılatın, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan GVK'nın 72/4 maddesi gereğince gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralara, ilgili bulundukları yılların hasılatı sayılmaktadır.

Gayrimenkul sermaye iradına ilişkin istisnaya ise GVK'nın 21'inci maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu maddeye göre; binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 2020 yılı için 6.600 Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.

Söz konusu istisnadan tam ve dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilen gerçek kişiler yararlanacak olup;

- İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan etmeyen veya eksik beyan edenler,
 - Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar,
 - İstisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2020 yılı için 180.000 TL) aşanlar
- istisnadan faydalanamayacaktır.

Gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak düzenlenen bu istisnanın uygulamasında özellikli durumlar mevcuttur. Buna göre;

- İstisnadan ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar istisnadan yararlanamayacak olup ticari, zirai veya mesleki faaliyette bulunmasına

rağmen beyanname vermeyenler istisnadan yararlanacaktır. Örneğin gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin faaliyetleri zirai faaliyet olmasına karşın bu kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmediklerinden istisnadan yararlanacaktır.

- İstisna haddi üzerinde hasılat elde edenlerin, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 2020 yılı için 180.000 TL'yi aşması halinde istisnadan yararlanamayacaktır. Bu hüküm sadece istisna haddi üzerinde hasılat elde edenler için geçerli olup istisna haddi altında hasılat elde edenler için toplamaya bakılmayacaktır. Örneğin 2020 yılında 5.000 TL konut kira geliri elde eden mükellefin aynı zamanda 300.000 TL menkul sermaye iradı bulursa dahi anılan istisnadan yararlanacaktır.

- Maddede bahsedilen 180.000 TL'nin tespiti sadece ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratların gayri safi tutarları eklenecek olup beyana tabi olmayan ticari, zirai ve serbest meslek kazançları toplama dahil edilmeyecektir. Örneğin GVK'nın 18'inci maddesinde 2020 yılı için 600.000 TL'yi aşmayan telif ve ihtira beratlarından elde edilen kazançlar beyan dışı bırakılmıştır. Buna göre 400.000 TL telif geliri ile 10.000 konut kira geliri elde eden bir mükellef serbest meslek gelirinden dolayı yıllık beyanname vermediğinden ve maddede belirtilen haddin tespitine serbest meslek kazançları toplama dahil edilmeyecek ve mükellef anılan istisnadan yararlanılacaktır.

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen gayrimenkul sermaye iradının beyanı ise aşağıdaki gibi olacaktır;

- İstisna haddi altında konut kira gelirinin elde edilmesi halinde elde edilen bu kazanç GVK'nın 86/1-a maddesi gereğince beyan edilmeyecektir.

- İstisna haddi üzerinde konut kira geliri elde edilmesi halinde istisna ve gider sonrası tutar

GVK'nın 85'inci maddesi gereğince yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

- Tevkifata tabi gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesi halinde, 2020 yılı için vergiye tabi gelir toplamı 49.000 TL'yi aşmaması halinde bu gelirler beyan edilmeyecekken belirtilen haddin aşılması halinde ise gayrimenkul sermaye iratları yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

- Tevkifata ve istisnaya konu olmayan gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesi halinde elde edilen tutar 2020 yılı için belirlen 2.600 TL'yi aşması halinde beyan edilecekken belirtilen haddin aşılmaması halinde ise söz konusu gelir beyan edilmeyecektir. Örneğin tam mükellef gerçek kişinin sahibi olduğu konutu 2020 yılında kiraya vermesi sonucu 7.700 TL GMSİ elde etmesi durumunda 6.600 TL istisna sonrası kalan tutar 1.100 TL olması durumunda; her ne kadar bu tutar 86/1-d bendinden belirtilen sınırın altında kalmış olsa da istisnaya konu olması dolayısıyla tam mükellef gerçek kişi 1.100 TL'lik gayrimenkul sermaye iradını beyan edecektir.

GVK'nın 7'nci maddesine göre dar mükellefiyette gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesinde, gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde bu kazançlar Türkiye'de elde edilmiş sayılacaktır.

Dar mükellef gerçek kişiler tarafından Türkiye'de elde edilen gayrimenkul sermaye iradının beyanı ise aşağıdaki gibi olacaktır;

- Dar mükellef gerçek kişiler tarafından gayrimenkulün konut olarak kiraya verilmesi neticesinde istisna haddi altında hasılat elde edilmesi durumunda Gelir Vergisi Kanunu'nda bu kazançların beyan edilmeyeceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. GVK'nın 86/1-a maddesinde yer alan ve kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmın beyan edilmeyeceğine ilişkin hüküm tam mükellef gerçek kişiler için geçerli olup dar mükellef kişiler için beyan edilmeyecek düzenlemenin yer aldığı 86/2 maddesinde tevkifata

tabi gayrimenkul sermaye iradının beyan edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre dar mükellef gerçek kişiler tarafından Türkiye’de bulunan taşınmazların konut olarak kiraya verilmesi neticesinde elde edilen hasılatlar istisna haddi altında kalsa bile beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak 11.02.2004 tarihinde yayımlanan 16 No’lu Gelir Vergisi Sirküleri’nin 3.3. bölümünde dar mükellef gerçek kişilerin tevkif yoluyla vergilendirilmemiş konut kira gelirleri ile ilgili olarak istisna tutarının aşılması halinde yıllık beyanname verileceği belirtildiğinden dar mükelleflerçe gayrimenkulün konut olarak kiraya verilmesi neticesinde istisna haddi altında elde edilen kazançlar beyan edilmeyecektir.

- İstisna haddi üzerinde konut kira geliri elde edilmesi halinde istisna ve gider sonrası tutarın GVK’nın 85’inci maddesi gereğince yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

- Tevkifata tabi gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesi halinde GVK’nın 86/2 maddesi gereğince bu gelirler beyan edilmeyecektir.

- Tevkifata ve istisnaya konu olmayan gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesi halinde herhangi bir hadle kıyaslama yapılmaksızın tamamı beyan edilecektir.

1.1.6- Menkul Sermaye İradı

Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’inci maddesinin birinci fıkrasında 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 iratların menkul sermaye iradı olduğu, ikinci fıkrasında bentler halinde sayılan iratların da menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır.

GVK’nın 75/3 maddesi gereğince aynı maddede sayılan iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitine ilişkin hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir.

Menkul sermaye iradına ilişkin olarak;

GVK’nın 22’nci maddesinde istisna tutulan menkul sermaye iratlarına yer verilmiştir. Mezkur maddenin 1 ve 2 numaralı fıkralarında sigorta ödemelerinden elde edilen iratlara ilişkin istisnalara yer verilmiş ve 3 numaralı fıkrada ise tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75’inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. 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. GVK’nın 75’inci maddesinde geçen menkul sermaye iratları ise sırasıyla şunlardır:

- Her nevi hisse senetlerinin kar payları,
- İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)

- Kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları.

Buna göre GVK’nın 75’inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarını elde eden tam mükellef gerçek kişiler, elde edilen brüt irat tutarının yarısını 86/1-c bendinde yer alan sınır ile kıyaslayacak ve 2020 yılı için 49.000 TL’yi aşması halinde beyan edeceklerdir. Bu iradın beyan edilmesi durumunda ise kendilerinden kesilen verginin tamamını hesaplanan yıllık gelir vergisinden mahsup edebileceklerdir. Yıllık gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan verginin bulunmaması yahut tevkif yoluyla ödenen bu verginin hesaplanan gelir vergisinden yüksek olması durumunda, GVK’nın 121’inci maddesi ve 252 seri numaralı Gelir Ver-

gisi Genel Tebliği uyarınca, tevkif yoluyla ödenmiş olan vergi mükellefe red ve iade olunur.

Son olarak GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde komanditerlerin kay payları da sayılmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken husus sadece paylı komandit şirketlerin komanditer ortaklarının kar paylarının bu istisnadan faydalanabileceğidir. Zira 22'nci maddenin 3'üncü fıkrasında "tam mükellef kurumlar" ibaresi yer almaktadır. Tam mükellef kurumların kimler olduğu ise 5520 sayılı KVK'nın 2'nci maddesinde sayılmıştır. Mezkur kanunun 2'nci maddesinin birinci fıkrasında tam mükellef kurumlar şu şekilde belirlenmiştir: "Sermaye şirketleri: 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir." Tam mükellef gerçek kişilerin adi komandit şirketlerin komanditer ortağı olarak elde ettikleri kar payları ise GVK'nın 86/1-d bendinde belirtilen sınırı aştığı takdirde beyan edilecektir. Zira adi komandit şirketler tam mükellef kurum olmadıkları gibi dağıttıkları kar payları üzerinden tevkifat da yapamazlar. Her ne kadar GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca adi komandit şirketler tevkifat yapacaklarsa da (örneğin çalıştırılan personele ödenen ücret için yapılacak tevkifat, kiralanan iş yeri dolayısıyla yapılacak tevkifat) komanditer ortaklara yapılacak kar payı ödemeleri hakkında 94'üncü maddenin 6'ncı fıkrasının (b) bendi uygulanacaktır. Burada ise "tam mükellef kurumlar" tarafından yapılacak tevkifat müessesesini düzenlenmiştir. Bu açıklamalardan hareketle adi komandit şirketlerin komanditer ortakları bu sıfatları dolayısıyla aldıkları kar payları için 22'nci maddede yer alan istisnadan faydalanamayacak ve bu iratları tevkifata da konu olmayacağından beyan sınırı olarak GVK'nın 86/1-d maddesinde yer alan sınırı dikkate alacaklardır.

GVK'nın 86/1-c maddesinde yer alan hükme göre vergiye tabi gelir toplamının 2020 yılı için

49.000 TL'yi aşmaması halinde tevkifata tabi menkul sermaye iratları beyan edilmeyecektir.

GVK'nın 86/1-d maddesine göre bir takvim yılında elde edilen ve toplamı 2020 yılı için 2.600 TL'yi aşmayan tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul sermaye iratları beyan edilmeyecektir.

GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmuş menkul sermaye iradının elde edilmesi halinde aynı madde hükmü gereğince bu gelirler beyan edilmeyecektir.

GVK'nın 7'nci maddesinde dar mükellefiyette menkul sermaye iradının elde edilmesinde sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması halinde kazanç Türkiye'de elde edilmiş sayılacaktır.

Dar mükellefler tarafından tevkifata tabi menkul sermaye iradı elde edilmesi halinde bu iratlar GVK'nın 86/2 maddesi gereğince beyan edilmeyecek olup tevkifata tabi tutulmayan menkul sermaye iratları ise tutarına bakılmaksızın beyan edilecektir. GVK'nın 101'inci maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda olmayan dar mükellef gerçek kişiler, elde ettikleri tevkifata konu olmamış menkul sermaye iratları için münferit beyname vereceklerdir. Dar mükellef gerçek kişiler diğer gelirleri dolayısıyla yıllık gelir vergisi beyannamesi vereceklerse, tevkifata konu olmamış menkul sermaye iratlarını da bu yıllık gelir vergisi beyannamesi ise beyan edeceklerdir.

1.1.7- Diğer Kazanç ve İratlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 80'inci maddesinde, ilk altı gelir unsurunun kapsamına girmeyen kazançların diğer kazanç ve iratlar kapsamında değerlendirileceği ve bu kapsamdaki kazanç ve iratların; "değer artış kazancı" ve "arızı kazanç" olarak iki kazanç unsurunu ihtiva ettiği hüküm altına alınmıştır.

Kanun'un 80'inci maddesinde yer alan hüküm, her ne kadar ilk altı gelir unsurunun kapsamına girmeyen gelirlerin tamamının diğer kazanç ve irat olarak vergilendirileceğini akla getirirse de;

mükerrer 80, 81, mükerrer 81 ve 82'nci maddelerinde yapılan düzenlemelerle diğer kazanç ve iratlar kapsamında vergilendirilecek gelir unsurları bentler halinde sayılarak belirtilmiştir. Buna göre diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren gelirler; "değer artışı kazançları" ve "arızı kazançlar" olmak üzere iki ayrı grup olarak ele alınmıştır. Bu iki gruba girmeyen gelirler Gelir Vergisi Kanunu yönünden diğer kazanç ve iratların konusu dışındadır.

Değer artışı kazançları Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesinde altı bent halinde sayılmıştır.

Buna göre sadece bu altı bentte sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazanç ve iratlar değer artışı kazancı olarak nitelendirilmiştir. Değer artışı kazancında vergiyi doğuran olay genel itibarıyla mal ve hakların elden çıkarılması ile ortaya çıkmaktadır. "Elden çıkarma" tabirinden anlaşılması gereken maddede yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, Devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasıdır. Değer artışı kazancında vergi "safı değer artışı" üzerinden alınmaktadır.

Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 2020 yılı için 18.000 TL'si gelir vergisinden müstesnadır.¹³

Gelir Vergisi Kanunu'nun 82'nci maddesi arızı kazançları düzenlemiştir. Bu düzenleme devamlı bir kaynağa bağlı olmayan, arızı veya tesadüfi doğan kazançları vergilendirmek amacıyla yapılmıştır. Ancak burada arızı kazanç olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 82'nci maddesinde altı bent

halinde sayılan gelirlerin vergilendirilmesi söz konusudur. Bu bentlerde yer almayan gelirlerin arızı kazanç olarak vergilendirilmesi mümkün değildir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 82'nci maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre bir takvim yılında aynı maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının 2020 yılı için 40.000 TL tutarındaki kısmı gelir vergisinden müstesnadır.

Buna göre istisnaya tabi arızı kazançlar şunlardır:

- Arızî olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassutan elde edilen kazançlar.
- Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, karşılığında elde edilen hâsılat,
- Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar, (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil)
- Arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat.

Mükellef birden fazla arızı kazanç kapsamında hasılat elde etmiş olsa bile istisna, kazancın toplamına uygulanacak olup; her bir kazanç için istisna tutarı ayrı ayrı dikkate alınmayacaktır.

Diğer taraftan henüz başlamamış olan ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar ise istisna düzenlemesinden yararlanamayacaktır.¹⁴

¹³ Beyanname Düzenleme Rehberi. a.g.e. s.444

¹⁴ Beyanname Düzenleme Rehberi. a.g.e. s.492

GVK'nın 7'nci maddesine göre dar mükellefiyete diğer kazanç ve iradın elde edilmesinde, bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelelerin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde bu kazanç ve iratlar Türkiye'de elde edilmiş sayılacaktır.

Dar mükellefiyette istisna hadlerinin altında kalan tevkifatsız diğer kazanç ve iratlar için beyanname verilmeyecektir. İstisna haddinin üzerinde tevkifatsız diğer kazanç ve irat elde edilmesi halindeyse aşan kısım için beyanname verilecektir.

Tevkifatsız diğer kazanç ve iratlardan başka geliri bulunmayan dar mükellef gerçek kişiler Gelir Vergisi Kanunu'nun 101'inci maddesi mucibince münferit beyanname vereceklerdir. Öte yandan dar mükelleflerin diğer kazanç ve iratlarına ilaveten Türkiye'de elde edilmiş ticari, zirai, mesleki kazançlarından bir veya birkaçının bulunması ve/veya tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret ve gayrimenkul sermaye iradının bulunması durumunda gelirini yıllık gelir vergisi beyanname-i ile beyan edecektir. Bununla birlikte; diğer kazanç ve iratlardan Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olanları var ise bunlar için, GVK'nın 86/2 maddesi gereğince yıllık veya münferit beyanname verilmeyecektir. Bu durumda başkaca geliri bulunan dar mükelleflerin yıllık beyanname vermeleri gerekiyorsa tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş diğer kazanç ve iratlar yıllık beyannameye dâhil edilmeyecektir. Diğer kazanç ve iratlardan Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmemiş olanlarının ise bu durumda yıllık beyannameye ithal edileceği tabiidir.¹⁵

1.2- Vergiye Tabi Gelir Toplamında Dikkat Edilmesi Gerekenler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-c maddesinde yer alan hüküm gereğince vergiye tabi gelir top-

laminin 2020 yılı için 49.000 TL'yi aşmaması şartıyla tevkifata tabi gayrimenkul sermaye iratları beyan edilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-c maddesindeki beyan sınırının aşıp aşılmadığının tespitinde, 16 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Sirkülerinde yapılan açıklamalar doğrultusunda, gayrimenkul sermaye iradının istisna düşülmüş ancak giderler düşülmeden önceki tutarıyla dikkate alınacaktır.

Vergiye tabi gelir toplamı ile ilgili dikkat edilmesi gereken bir diğer hususa ise 311 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde¹⁶ yer verilmiştir.

Bilindiği üzere 7194 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikle birlikte 01.01.2020 tarihinden itibaren tek işverenden alınan tevkifata tabi ücretlerin 2020 yılı için 600.000 TL'yi aşması, birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı 49.000 TL'yi aşması ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 600.000 TL'yi aşması halinde bu gelirler yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

311 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin yedinci bölümünde ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu tebliğin 19'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında "*Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre, ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceği kendi içinde değerlendirilecek olup, diğer gelirlerin bulunması halinde bu gelirler hesaplamaaya dahil edilmeyecektir. Yine, aynı maddenin birinci fıkrasının (c) bendine göre, diğer gelirlerin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde de ücret gelirleri hesaplamaaya dahil edilmeyecektir.*" ifadelerine yer verilmiştir.

Bahsi geçen tebliğin yukarıda yer alan hükmü gereğince Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) alt bendi gereğince

¹⁵ Beyanname Düzenleme Rehberi. a.g.e. s.493

¹⁶ 27.05.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tevkifata tabi tutulan menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradının beyan edilip edilmeyeceği tespitinde maddede yer alan vergiye tabi gelir toplamına beyan edilmesi gereken ücret gelirlerinin dahil edilmeyeceği anlaşılmıştır.

Vergiye tabi gelir toplamına ilişkin olarak yapılan bu değişiklik ücret gelirlerinin beyan edilmesine bir etkisi bulunmamakla birlikte Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyanını etkilemektedir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 86’ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) alt bendine göre vergiye tâbi gelir toplamının 103’üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları beyan edilmektedir.¹⁷

Öte yandan ücret gelirlerinin beyanına ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken başka bir diğer husus ise birden sonraki işverenden elde edilen ücret gelirlerinin toplamı 49.000 TL ve 600.000 TL sınırı ile mukayese edilirken sadece tevkifatlı ücret gelirleri değil; tevkifata tabi tutulmamış olan ücret gelirlerinin de dikkate alınması gerektiğidir. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu’nun 86/1-b maddesinde; *“birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103’üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103’üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükellefler”* denilmektedir. Görüleceği üzere madde metninde tevkifatlı veya tevkifatsız ayrımı yapılmamıştır.¹⁸

2- GELİRİN TOPLANMASI VE BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Örnek 1:

Ulus Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün 111 111 1111 vergi kimlik numaralı mükellefi Mehmet A. (bundan sonra mükellef olarak anılacaktır) İvediksb Mah. 1469 Cad. Yenimahalle/Ankara adresinde kara yolu ile şehirlerarası ve uluslararası yük taşımacılığı faaliyetinde bulunmaktadır.

Mükellefin 2020 takvim yılında gerçekleştirdiği işlemlere ait bilgiler aşağıdaki gibidir.

1. Mükellef tarafından gerçekleştirilen faaliyet neticesinde 600.000 TL kazanç elde edilmiştir.

2. Mükellef tarafından 2020 takvim yılında elde edilen kazançla ilişkin gider hesaplarına aktarılan harcamaların bir kısmı aşağıdaki gibidir.

- Sigortalı olarak çalıştırılan şoför Bay (C) şirkete ait ağır vasıtalı araçla kaza yapmıştır. Söz konusu kazada binek otomobili zarar gören Bayan (D) ise davacı sıfatıyla yetkili Asliye Mahkemesinde mükellef nezdinde dava açmıştır. Mahkeme yaptığı araştırmada şoförün %30 kusurlu olduğunu tespit etmiştir. Asliye Mahkemesi şoförün kusur oranını da dikkate alarak Borçlar Kanunu’nun “İstihdam Edenin Kusursuz Sorumluluğu” hükümlerine atıfta bulunarak mükellefi 30.000 TL tazminat ödemeye mahkum etmiştir. Mükellef, söz konusu tazminatı Bayan (D)’ye ödemiştir.

- Mükellef taşımacılıkta kullandığı yük kamyonlarının motorunda meydana gelecek bir arızaya karşılık tedbir amacıyla söz konusu kamyonlara uyumlu iki adet motoru yurt dışından ithal ederek işletmede yedek bulundurmıştır. Mükellef işletme aktifine kaydettiği söz konusu yedek parçalar için 400.000 TL ödemiştir. Söz konusu kamyonlar ise 2018 yılında her biri 500.000 maliyet bedeli ile aktife alınmıştır. Kamyonlar için

¹⁷ Hakan DEĞİRMENCI. a.g.e. s.84

¹⁸ Onur GÖK. Gelir Vergisi Matrahının Tespiti Ve Beyanı. Vergi Müfettişleri Derneği. 2021 Şubat. s.155

belirlenen amortisman süresi ise 10 yıldır. Mükellef tarafından 2020 yılında yedek olarak alınan motorlar için 40.000 TL amortisman hesaplanmıştır. 2020 yılında kamyonlarda herhangi bir arıza meydana gelmemiştir.

- Mükellef tarafından iş yerinde çalıştırılan işçilere ilişkin olarak Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara 2020 yılında 20.000 TL aidat ödenmiştir. Ödenen aidatların 5.000 TL'si cari döneme, 15.000 TL'si ise geçmiş dönemlere ilişkindir.

-Mükellef yük taşımacılığında bulunduğu araçlarda kullanmak üzere Sanayi Sitesinde çalışan Bay (H)'den 100.000,00 TL tutarında piyasada on numara yağ olarak nitelendirilen ve araçlarda yakıt olarak kullanılan madeni yağ almıştır.

3. Mükellef Ankara'da bulunan konutunu HD A.Ş. ye 01.01.2020 tarihinde 3 yıllığına kiralamıştır. Söz konusu şirket 3 yıllık kira bedeli olan 36.000 TL'yi mükellefin banka hesabına göndermiştir. Şirket söz konusu daireyi mali işler müdürüne lojman olarak tahsis etmiştir.

4. Mükellefin 15.07.2009 tarihinde iktisap ederek ikamet ettiği gayrimenkulün bulunduğu apartmana ait 50m² kapalı otopark, bina sakinlerinin ortak kararıyla 3194 sayılı İmar Kanunu'nun Geçici 16'ncı maddesine istinaden iş yerine dönüştürülmüştür. İşyerine dönüştürülen taşınmazdan mükellefin hissesine düşen pay %25 olup işyerine ilişkin tapuya tescil 15.09.2019 tarihinde yapılmıştır. Takdir komisyonu tarafından bedeli 200.000 TL olarak tespit edilen iş yeri 12.12.2020 tarihinde 400.000 TL bedelle satılmıştır.

5. Mükellef vergi kaçırdığını tespit ettiği X şirketini yazdığı mektupla Vergi Denetim Kurulu'na ihbar etmiştir. İhbarda bulunulan firma nezdinde inceleme yapan Vergi Müfettişlerince düzenlenen görüş ve öneri raporunda ihbarın somut delillere dayanmamış olması nedeniyle ihbar ikramiyesinin ödenmeyeceği belirtilmiştir. Mükellef bu durumu dava konusu etmiş ve mahkeme ihbar

ikramiyesinin yasal faiziyle birlikte ödenmesine karar vermiştir. 1905 sayılı Menkul Ve Gayrimenkul Emval İle Bunların İntifa Haklarının Ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun'a göre hesaplanan 500.000 TL ikramiye ile ikramiyenin geç ödenmesinden kaynaklanan 150.000 TL faiz tutarı mükellefin banka hesabına yatırılmıştır.

6. Mükellef yurt dışında bulunan şirketten brüt 200.000 TL kar payı elde etmiştir. Söz konusu tutar üzerinden %40 vergi kesintisi yapılmıştır.

7. Mükellef Mimar Sinan Üniversitesi Devlet Konservatuarı Müzik ve Sahne Sanatları Lisesi 10'uncu sınıf Arp Sanat Dalı öğrencisi olan 16 yaşındaki kızı için arp enstrümanına ait 10.000 TL değerinde arp teli almıştır.

Mükellefin gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde götürü gider usulünü seçtiği kabul edilecektir.

Yukarıdaki verilere göre, mükellefin 2020 takvim yılında gerçekleştirdiği işlemleri 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde değerlendirerek; mükellef tarafından ödenmesi gereken gelir vergisi tutarını bulunuz.

Çözüm 1:

1. Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesi gereğince her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Ticari kazancın tespiti mezkur kanunun 38'inci maddesine göre yapılırken elde edilen hasılatтан 40'inci maddede yazılı giderler indirilirken 41'inci maddede yazılı giderler ise indirilemeyecektir. Gelir vergisi mali kar üzerinden hesaplanmaktadır. Mali kar ise ticari karın vergi kanunları hükümleri çerçevesinde yeniden belirlenmesidir. Bu kapsamda mükellef tarafından beyan edilen 600.000 TL ticari kara vergi kanunlarınca indirimi kabul edilmeyen giderlerin ilave edilmesi ve ticari kardan vergiye tabi olmayan gelirlerin çıkarılması neticesinde mali kara ulaşılacaktır.

2. Mükellef tarafından 2020 takvim yılında elde edilen kazanca yönelik gider hesaplarına aktarılan harcamalara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

-Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin (3) numaralı bendinde işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak yazılabileceği, yine aynı Kanun'un 41'inci maddesinin (6) numaralı bendinde ise, teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider olarak kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken husus Gelir Vergisi Kanunu'nda sadece teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlardan bahsedilmiştir. Oysa ki Kurumlar Vergisi Kanunu'nda *"kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri"*nin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre ödenen tazminatın gider yazılması için işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama veya kanun emrine göre yapılması şarttır. İşle ilgili olmayan veya işle ilgili olsa dahi teşebbüs sahibinin şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar gider olarak yazılamayacaktır. Bununla birlikte, teşebbüs sahibinin, Borçlar Kanunu'nun "İstihdam Edenin Kusursuz Sorumluluğu" hükümleri çerçevesinde yargı kararı (ilam) sonucu katlandığı tazminat yükümlülüğünün, teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak kabul edilmesi söz konusu değildir. Dolayısıyla mükellef tarafından ödenen 30.000TL Kanun'un 40/3'üncü maddesine göre ticari kazancın tespitinde gider olarak yazılabilecektir.¹⁹

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesine göre; işletmede bir yıldan fazla kul-

lanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil etmektedir.

İşletmede kullanılan makinelere ilişkin alınan yedek parçaların kullanılma süresi ve değeri dikkate alınarak aktive alındığı tarih itibarıyla asıl makine için belirlenen amortisman oranında hesaplanması gerekmektedir. Kullanılan yedek parça makinenin değerini arttırması halinde kalan amortisman süresince, ömrünü arttırması halinde ise makine için belirtilen sürede baştan başlanmak suretiyle itfa edilecektir. Bu nedenle mükellef tarafından alın yedek parça, makinenin ömrünü uzatacağı için makine için belirlenen amortisman oranının uygulanması gerekmektedir.

İşletmede kullanılan tesis, cihaz ve makinelerin arızalanması durumunda yedek olarak kullanıma hazır halde bulunan iktisadi kıymetler, iktisadi kıymetin ilk alındığı sıradaki beklenen ömrünü uzatmak amacıyla yapılan giderler olduğundan, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak iktisadi kıymet için belirlenen oran ve süreye göre amortisman tabi tutulması gerekmektedir.²⁰

Dolayısıyla mükellef tarafından alınan yedek parçaya ayrılan amortisman tutarı olan 40.000 TL (400.000x%10) hakkında eleştirilmesi gereken bir husus bulunmamaktadır

- GVK'nın 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendine göre işverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar kazancın tespitinde indirilir. Ancak muhasebenin "dönemsellik" ve "tahakkuk" ilkelere gereği 2020 yılı kazancının tespitinde sadece bu döneme ait olan ve fiilen ödenen aidatların

¹⁹ Yusuf AKDAĞ ve Hakan DEĞİRMENCİ. İnceleme Ve Revizyon Teknikleri, Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara 2018. S.282

²⁰ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.04.2014 tarih ve 64597866-105[272-2014]-43 sayılı özeldes

indirimi kabul edilecektir. Dolayısıyla mükellef tarafından geçmiş dönemlere ilişkin olarak ödenen 15.000 TL tutarındaki aidatlar gider olarak indirilemez. 15.000 TL'nin KKEG olarak matraha ilave edilmesi gerekmektedir.

- GVK'nın 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, (5) numaralı bendinde de kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununda yer alan akaryakıt tanımına girmeyen ürünlerin piyasada bilinen adıyla on numara yağ olarak, ilgili mevzuata aykırı şekilde akaryakıt ürünlerine karıştırılmak suretiyle veya doğrudan akaryakıt olarak kullanımı 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümlerine göre kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirildiğinden, araçlarda akaryakıt olarak kullanılmak üzere alınan on numara yağa ilişkin harcamaların fatura karşılığı olsa dahi Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesine göre ticari kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.²¹

Dolayısıyla mükellef tarafından gider hesaplarına aktarılan 100.000 TL'nin KKEG olarak matraha ilave edilmesi gerekmektedir.

3. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesi gereğince, aynı maddede bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir.

Mezkur Kanun'un 72/4 maddesi gereğince gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili bulundukları yılların hasılatı sayılmaktadır. Bu çerçevede mükellef sadece 2020 takvim yılına ilişkin kira gelirini beyan edecektir.

Aynı Kanun'un 94'üncü maddesi gereğince maddenin birinci fıkrasında sayılanlar yapacakları kira ödemelerinden %20²² vergi tevkifatı yapmakla mükelleftir. Dolayısıyla mükellefin banka hesabına gönderilen 36.000 TL tevkifat sonrası net tutar olarak kabul edilmesi gerekmektedir. %20 tevkifat oranı dikkate alındığında brüt kira geliri $36.000/0,80=45.000$ TL olacak ve 2020 takvim yılına ilişkin beyan edilmesi gereken kira geliri ise $45.000/3=15.000$ TL olacaktır.

GVK'nın 21'inci maddesindeki gayrimenkul sermaye iradına ilişkin istisnadan ticari kazançlarını yıllık beyanname ile bildirenler yararlanmadığından ticari kazancı dolayısıyla yıllık beyanname veren mükellef anılan istisnadan yararlanamayacaktır.

Öte yandan gayrimenkullerin GVK'nın 94'üncü maddesi gereğince tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlara konut olarak tahsisinde, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin istisnadan yararlanamayacağına dair vergi idaresini görüşü mevcuttur. Bununla alakalı olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 20.02.2013 tarih ve 62030549-120[74-2012/365]-234 sayılı özelgede; *"kiralamaya konu gayrimenkulün mesken olarak nitelendirilebilmesi için söz konusu gayrimenkul kiracısının gerçek kişi olması ve gayrimenkulün, kişinin ticari, zirai veya mesleki faaliyetinden bağımsız olarak ikamet etme amacıyla kiralınması gerektiği, bu itibarla, gayrimenkullerin tevkifat yapmakla sorumlu olanlar tarafından yönetici ve çalışanlarına lojman, vb.*

²¹ Kütahya Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 10.03.2015 tarih ve 61504625-2930/1718-15 sayılı özelgesi

²² 31 Temmuz 2020 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2813 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, 31.12.2020 tarihine kadar uygulanmak üzere % 10 olarak belirlenen stopaj oranı, 23 Aralık 2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 3319 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31.05.2021 tarihine kadar uygulanacaktır.

olarak tahsis edilmek amacıyla kiralanmış olması halinde, bu durumun mesken kiralaması olarak değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

Buna göre GVK'nın 74'üncü maddesinde yer alan %15'lik götürü gider dikkate alındığında mükellef tarafından beyan edilmesi gereken gayrimenkul sermaye iradı $15.000 \times 0,85 = 12.750$ TL olacaktır. Ayrıca 15.000 TL üzerinden tevkif edilen %20 vergi ($15.000 \times 0,20 = 3.000$ TL) mükellef tarafından verilen yıllık beyannamede hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Diğer taraftan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi uyarınca vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bu çerçevede tevkifat yükümlülükleri tarafından kiralanmış olsa dahi konut, lojman vb. olarak kiralandığının ispat edilmesi halinde kiraya veren yönünden bu işlemin konut kiralaması olarak kabul edilmesi ve diğer şartlarında sağlanması halinde istisna uygulamasından yararlanılması gerektiği²³ yönünde görüşler olmakla birlikte çözümümüz İdarenin görüşü ile paralel olarak hazırlanmıştır.

4. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Değer Artışı Kazançları" başlıklı Mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde; iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı sayılacağı, aynı maddenin ikinci fıkrasında bu maddede geçen "elden çıkarma" deyiminin, maddede yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaş-

tırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiği, üçüncü fıkrasında ise bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 2020 yılı için 18.000-TL'sinin gelir vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 704 ve 705'inci maddelerine göre taşınmaz mülkiyetinin konusuna giren gayrimenkulün mülkiyetinin kazanılması, tapuya tescille doğacağından iktisap tarihi olarak, tapu tescil tarihinin esas alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 5'inci maddesinde, yapı; karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesisler olarak tanımlanmış olup, anılan Kanunun Geçici 16'ncı maddesinde; "Afet risklerine hazırlık kapsamında ruhsatsız veya ruhsat ve eklerine aykırı yapıların kayıt altına alınması ve imar barışının sağlanması amacıyla, 31/12/2017 tarihinden önce yapılmış yapılar için Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ve yetkilendireceği kurum ve kuruluşlara 31/10/2018 tarihine kadar başvurulması, bu maddedeki şartların yerine getirilmesi ve 31/12/2018 tarihine kadar kayıt bedelinin ödenmesi halinde Yapı Kayıt Belgesi verilebilir. Başvuruya konu yapının ve arsasının mülkiyet durumu, yapı sınıf ve grubu ve diğer hususlar Bakanlık tarafından hazırlanan Yapı Kayıt Sistemine yapı sahibinin beyanına göre kaydedilir.

Yapı ruhsatı alıp da yapı kullanma izin belgesi almamış veya yapı ruhsatı bulunmayan yapılar da, Yapı Kayıt Belgesi ile maliklerin tamamının muvafakatinin bulunması ve imar planlarında umumi hizmet alanlarına denk gelen alanların

²³ Onur GÖK. a.g.e. s.169

terk edilmesi halinde yapı kullanma izin belgesi aranmaksızın cins değişikliği ve kat mülkiyeti tesis edilebilir. Bu durumda, ikinci fıkrada belirtilen bedelin iki katı ödenir.” hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, apartmana ait ortak kullanım alanı olarak belirlenen kapalı otoparkın iş yerine dönüştürülmesi ve iş yerinin 15.09.2019 tarihinde tapuya tescil edilmesi cins değişikliği olarak değerlendirilecek olup, söz konusu gayrimenkule ilişkin hissenin iktisap tarihinden (15.09.2019) itibaren beş yıllık süre içerisinde elden çıkarılması durumunda, elden çıkarılma dolayısıyla elde edilen hasıllattan, elden çıkarılan iş yerinin maliyet bedeli (maliyet bedelinin tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek bedel esas alınacaktır.) ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerle, ödenen vergi ve harçların indirilmesi sonucu kalan tutarın satışın yapıldığı yıl için belirlenen istisna tutarını aşması halinde, elde edilen kazancın değer artışı kazancı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Buna göre mükellef tarafından 15.09.2019 tarihinde iktisap edilen işyeri beş yıl içinde elden çıkarıldığından mükellefin payına düşen $(400.000 - 200.000) \times 0,25 = 50.000$ TL değer artış kazancı olarak vergilendirilecek ve 2020 yılı için belirlenen 18.000 TL istisna sonrası kalan 32.000 TL mükellef tarafın verilecek yıllık beyannameye dahil edilecektir.

5. 1931 yılından beri ülkemizde de ihbar ikramiyesi müessesesi mevcut olup halen uygulanmaktadır. Hali hazırda ülkemizde yürürlükte bulunan, 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun (1905 sayılı Kanun) ihbar ikramiyesinin yasal dayanağını oluşturmaktadır.

1905 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi, mezkur yasanın genel getiriliş amacından farklı hususlara ilişkin ihbar ikramiyesi düzenlemesini içermektedir. Bahse konu maddede, daimi nitelikteki vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle ketmedilmiş olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misil ceza tutarları üzerinden maddede yer alan tarifeye göre ikramiye verileceği hüküm altına alınmıştır. Madde metninde yer alan tarife 1931 yılına ilişkin olması nedeniyle günümüzde en üst sınıra isabet eden % 10 oranı esas alınarak ikramiye ödenmektedir.²⁵

GVK'nın 2'nci maddesinde gelir vergisinin konusuna giren 7 gelir unsuru bentler halinde sıralanmış olup söz konusu gelir unsurlarının kapsamına aynı kanunun müteakip maddelerine yer verilmiştir.

Yine GVK'nın 75/1-6 maddesinde her nevi alacak faizinin menkul sermaye iradı olduğu, 86/1-d maddesinde tevkifata ve istisnaya konu olmayan ve 2020 yılı için 2.600 TL'yi aşan menkul sermaye iratlarının beyan edilmesi gerektiği ayrıca hüküm altına alınmıştır.

Buna göre mükellefe 1905 sayılı Kanun kapsamında ödenen ihbar ikramiyesi GVK'nın 2'nci maddesinde sayılan 7 gelir unsurundan hiçbirisinin kapsamına girmediğinden vergilendirilmeyecektir. Ancak söz konusu ikramiyenin geç ödenmesinden dolayı hesaplanan ve mükellefe ödenen 150.000 TL gecikme faizi GVK'nın 75/1-6 ve 86/1-d maddeleri gereğince mükellef tarafından verilecek yıllık beyannameye dahil edilecektir.

6. GVK'nın 75/1-1 maddesinde her nevi hisse senetlerinin kâr paylarının menkul sermaye iradı olduğu, 22/3 maddesinde tam mükellef kurumlardan elde edilen 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısının gelir vergisinden istisna oldu-

²⁴ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.11.2020 tarih ve 84098128-120.07.01[m.80-2019/7]-E.354138 sayılı özelgesi

²⁵ Bayram GÜLÇİÇEK. Tüm Yönleriyle İhbar İkramiyesi Müessesesi. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara. Nisan 2020. s.90

ğu, 86/1-d maddesinde ise tevkifata ve istisnaya konu olmayan ve 2020 yılı için 2.600 TL'yi aşan menkul sermaye iratlarının beyan edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Mükellefin yurt dışında bulunan şirketten elde ettiği 200.000 TL kar payı GVK'nın 75'inci maddesi gereğince menkul sermaye iradı olup, mükellef söz konusu kar payını tam mükellef kurumlardan elde etmediğinden GVK'nın 22/3 maddesinde yer alan istisnadan yararlanamayacaktır. Mükellef tarafından elde edilen kar payı verilecek yıllık beyannameye dahil edilecektir.

Öte yandan GVK'nın 123'üncü maddesi gereğince tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından mahsup edilebilecektir. Çözümümüzün son kısmında konuya ilişkin hesaplamalar ayrıntılı olarak yer almaktadır. Çözümümüzün son kısmında konuya ilişkin hesaplamalar ayrıntılı olarak yer almaktadır.

7. GVK'nın 89'uncu maddesinde, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyanname-sinde bildirilecek gelirlerden yapılabilecek indirimler bentler halinde sayılmış olup, söz konusu maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, *"Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergi-*

si mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişiler-den alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları" hükmüne yer verilmiştir.

Mükellefler tarafından GVK'nın 89'uncu maddesi gereğince beyanname üzerinden indirim konusu yapılacak eğitim harcamalarına ilişkin açıklamalara ise 255 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir. Söz konusu Tebliğ gereğince eğitim ve öğretim kurumları, anaokulu, kreş ve dersanelere eğitim amacıyla yapılan ödemeler ile eğitim amaçlı kurs ücretleri, okul servis ücretleri, kitap ve kırtasiye alımları için yapılan harcamalar ile öğrencilerin özel yurt ve pansiyonlarda kalmaları durumunda ödenen tutarlar vergi indirimine esas alınacaktır.

Buna göre mükellefin eğitim gören kızı için yapılan arp teli harcamasının, eğitim malzemesi alımı olarak kabulü ve beyan edilecek gelirin %10'unu aşmaması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden indirilmesi mümkün bulunmaktadır.²⁶

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde mükellef tarafından 2020 takvim yılında elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin olarak beyan edilecek beyannameye ait özet bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır.

²⁶ Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.11.2020 tarih ve 11355271-120.04.99[89-2020/35]-E.50913 sayılı özeldes

Ticari Kazanç	600.000 TL
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler - Sendikalar Kanunu hükmüne göre ödenen geçmiş aidatlar 15.000 TL - Motorin olarak kullanılan madeni yağ 100.000 TL	115.000 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı	12.750 TL
Menkul Sermaye İradı -1905 sayılı Kanun Kapsamında Alınan ikramiyenin geç ödenmesine ilişkin faiz 150.000 TL -Yurt dışında bulunan şirketten elde edilen kar payı 200.000 TL	350.000 TL
Diğer Kazanç ve İratlar	32.000 TL
Toplam	1.109.750 TL
Eğitim Harcaması	10.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	1.099.750 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	395.770 TL
Mahsup Edilecek Vergi -Yurt dışında ödenen vergiler 71.326 TL* -Tevkif suretiyle ödenen vergiler 3.000 TL	74.326 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	321.444 TL

*Mükellefin yurt dışında ödediği vergiler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 123'üncü maddesinde yer alan hüküm gereğince Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir. Ancak mahsup edilecek tutar Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı ile sınırlı olacaktır. Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubunda aşağıdaki formül dikkate alınacaktır.

$(\text{Yurt dışı kazanç} / \text{Toplam Kazanç}) \times \text{Hesaplanan Gelir Vergisi} = \text{Üst Sınır}$

Bu hükümler dahilinde mükellefin yurt dışında ödediği verginin, Türkiye'de hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek kısmı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$(200.000 / 1.109.750) \times 395.770 = 71.326 \text{ TL}$$

Mükellef yurt dışından elde ettiği kar payına ilişkin olarak ilgili ülkede % 40 oranından 200.000 x 0,40 = 80.000 TL vergi ödemiştir. Ancak Türkiye'de mahsup edebileceği vergi tutarı 71.326 TL ile sınırlı olacaktır.

Mehmet A.nın dar mükellef olması durumunda;

Gelir Vergisi Kanunu sistematığı incelendiğinde; gelire giren kazanç ve iratların belirlenmesinde mükellefiyetin tam veya dar olmasının

elde edilen gelirin türünü etkilemediği sadece tam veya dar mükellefiyetin vergilendirme rejiminde farklılıklar olduğu görülecektir. Gelire giren bir kazancın yahut iradın gelirin hangi unsuru olduğu belirlendikten sonra bu gelirin ne şekilde beyan edileceği geliri elde edenin tam ve dar mükellef oluşuna bağlı olarak belirlenecektir. Örneğin bir avukatın Türkiye'de görülmekte olan bir ticari dava için (X) AŞ'ye dava vekilliği hizmetini kendi nam ve hesabına vermesi durumunda, elde edeceği kazanç serbest meslek kazancı olacaktır. Eğer bahsi geçen avukat Türkiye'de ikamet etmekte ise GVK'nın 3 ve 4'üncü maddeleri gereğince tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilir ve vermiş olduğu dava vekilliği hizmeti karşılığında GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca tevkif edilen vergiyi gene GVK'nın 83 ve müteakip mad-

deleri uyarınca vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden 121'inci madde uyarınca mahsup eder. Aynı örnekteki avukat Türkiye'de yerleşmemiş bir kişi ise GVK'nın 6'ncı maddesi uyarınca dar mükellefiyet esasında vergilendirilir ve 7'nci madde kapsamında Türkiye'de elde ettiği serbest meslek kazancından 94'üncü madde uyarınca tevkif edilen vergi, 86'ncı maddenin ikinci fıkrası gereği nihai vergilendirme olur ve bu kimse ayrıca yıllık gelir vergisi beyannamesi vermez.

Örneğimize ait öncüllerin açıklamasında yer verilen gelir unsurlarına ilişkin tespitlerimiz değişmeyeceğinden sadece kazanç veya iradı elde eden Mehmet A'nın dar mükellef olması durumunda ilgili kazanç veya iradı ne şekilde beyan edileceği öncüllere uygun olarak madde numaralarıyla birlikte açıklanacaktır. Buna göre;

Ticari Kazanç	600.000 TL
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
- Sendikalar Kanunu hükmüne göre ödenen geçmiş aidatlar 15.000 TL	115.000 TL
- Motorin olarak kullanılan madeni yağ 100.000 TL	

3. GVK'nın 7'nci maddesi uyarınca dar mükelleflerle gayrimenkul sermaye iradının Türkiye'de elde edilmesi için gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya değerlendirilmesi gerekmektedir. Öncülde belirtildiği üzere kiraya verilen konut Ankara'da bulunmaktadır. Bu münasebetle Mehmet A'nın dar mükellef olması durumunda kiraya verilen gayrimenkulün Türkiye'de bulunması münasebetiyle bu gayrimenkulün kiraya verilmesi karşılığında elde edilen irat Türkiye'de elde edilmiş sayılacak ve Türkiye'de vergilendirilecektir. Tam mükellefiyet bölümünde yapılan açıklamalar doğrultusunda, Mehmet A'nın bu konutu HD AŞ ye kiraya vermesi münasebetiyle, HD AŞ yapacağı kira ödemeleri üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca tevkifat yapacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/2 maddesi

1. ve 2. GVK'nın 7'nci maddesi uyarınca dar mükelleflerle ticari kazancın Türkiye'de elde edilebilmesi için bunun işyeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilmesi gerekmektedir. Örneğimizde Mehmet A'nın Ankara'da bulunan işyeri aracılığıyla gerçekleşen faaliyetlerden elde ettiği kazanç Türkiye'de elde edilmiş ticari kazançtır ve GVK'nın 83 ve müteakip maddeleri uyarınca bu kazancını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edecektir. Ticari kazancın safi miktarının tespitinde dar mükellef veyahut tam mükellef ayrımı olmayacağı için 1 ve 2 numaralı öncüller hakkında tam mükellefiyet esastaki açıklama ve hesaplamalarımız değişmeyecektir. Buna göre dar mükellef Mehmet A'nın Türkiye'de elde ettiği ticari kazanç aşağıdaki gibidir:

gereğince dar mükelleflerle elde edilen tevkifata tabi gayrimenkul sermaye iratları ise beyan edilmeyeceğinden mükellef bu iradı yıllık beyannameye dahil etmeyecektir.

4. GVK'nın 7'nci maddesi uyarınca dar mükelleflerle diğer kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmiş sayılması için bu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Tam mükellefiyete ilişkin açıklamalardan da görüleceği üzere öncülde belirtilen işlem neticesinde elde edilen kazanç değer artış kazancıdır. Değer artış kazancına sebep olan işlem ve muamelelerin Türkiye'de yapılmış olması, Mehmet A'nın dar mükellef olması durumunda da elde ettiği değer artış kazancının Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir. Dar mükellefiyette, değer artış kazancı üzerinden dar mükellef adına tev-

kifat yapılmamış olması durumunda bu kazanç ve iratlar için GVK'nın 101'inci maddesi uyarınca münferit beyanname vermesi gerekecektir. Ancak Mehmet A'nın ticari kazancı dolayısıyla yıllık beyanname vermesi gerektiğinden elde etmiş olduğu değer artış kazancını da bu yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edecek ve ayrıca münferit beyanname vermeyecektir. Safi değer artış kazancının hesaplaması tam mükellefiyet bölümünde yer aldığı ve tutarlar değişmediği için ayrıca bu bölümde hesaplamalara değinmeyeceğiz. Buna göre dar mükellef Mehmet A'nın elde etmiş olduğu safi değer artış kazancının istisna sonrası beyan edilecek tutarı 32.000 TL'dir.

5. GVK'nın 7'nci maddesi uyarınca dar mükelleflerce menkul sermaye iradının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması gerekmektedir. Örneğimizde dar Mükellef Mehmet A her ne kadar sermayesini Türkiye'de yatırmamış olsa da alacak faizine kaynak olan ihbar ikramiyesi tutarı kendisine Türkiye'de ödenmemiş ve ödenmemiş bu ikramiye mahkeme kararı sonrasına kadar bir anlamda Türkiye'de yatırılmış bulunmaktadır. Dar mükellefiyette, menkul sermaye iradı üzerinden dar mükellef adına tevkifat yapılmamış olması durumunda bu kazanç ve iratlar için GVK'nın 101'inci maddesi uyarınca münferit beyanname vermesi gerekecektir. Ancak Mehmet A'nın ticari kazancı dolayısıyla yıllık beyanname vermesi gerektiğinden elde etmiş olduğu değer artış kazancını da bu

yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edecek ve ayrıca münferit beyanname vermeyecektir. Buna göre 150.000 TL alacak faizi Mehmet A tarafından verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilecektir. Son olarak ihbar ikramiyesinin kendisi tam mükellefiyet hakkındaki açıklamalarımızdan da görüleceği üzere gelir vergisinin konusuna girmemektedir.

6. Gelir Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesi gereğince dar mükellefiyet esasına göre sadece Türkiye'de elde edilen kazançlar Türkiye'de vergilendirilmektedir. Dar mükellefiyette menkul sermaye iradının elde edilmesi sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması şartına bağlanmıştır. Bu çerçevede yurt dışında bulunan bir şirketten kar payı elde eden mükellef bu kazancını Türkiye'de elde etmediğinden Türkiye'de vergilendirilmeyecektir.

7. Gelir Vergisi Kanununun 89'uncu maddesinde yer alan indirimler mükellefiyetin tam veya dar olmasına göre değil yıllık beyanname verilmesi durumunda yapılacak indirimleri incelemektedir. Mehmet A'nın dar mükellef olması durumunda da yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekeceğinden eğitim harcaması kapsamında yapmış olduğu giderini yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden indirim konusu yapabilecektir.

Tüm bu açıklamalardan hareketle dar Mükellef Mehmet A'nın olması gereken yıllık gelir vergisi beyannamesi aşağıdaki gibidir:

Ticari Kazanç	600.000 TL
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
- Sendikalar Kanunu hükmüne göre ödenen geçmiş aidatlar 15.000 TL	115.000 TL
- Motorin olarak kullanılan madeni yağ 100.000 TL	
Menkul Sermaye İradı	
-1905 sayılı Kanun Kapsamında Alınan ikramiyenin geç ödenmesine ilişkin faiz 150.000 TL	150.000 TL
Diğer Kazanç ve İratlar	32.000 TL
Toplam	897.000 TL
Eğitim Harcaması	10.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	887.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	305.870 TL
Mahsup Edilecek Vergiler	0,00 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	305.870 TL

Örnek 2:

Çankaya Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 111 111 1111 vergi kimlik numaralı mükellefi Murat D. (bundan sonra mükellef olarak anılacaktır) Çukurambar Mah. 1396 Cad. Çankaya/Ankara adresinde yeminli mali müşavirlik faaliyetinde bulunmaktadır.

Mükellefin 2020 takvim yılında gerçekleştirdiği işlemlere ait bilgiler aşağıdaki gibidir.

1. Yeminli mali müşavirlik kapsamında yapılan tasdik ve danışmanlık faaliyetinden 1.000.000 TL hasılat elde etmiştir. Bu tutar üzerinden ilgililerce 100.000 TL vergi GVK'nın 94'üncü maddesi gereği tevkif edilerek vergi dairesine beyan edilmiştir.

Mükellef tarafından yapılan mesleki faaliyete ilişkin giderler ise aşağıdaki gibidir;

- İşyerinde çalışan 5 personele ilişkin 240.000 TL brüt ücret ödemesi yapmıştır.

- Mükellef 01.01.2020 tarihinde 400.000TL'ye iktisap ettiği ikinci el binek otomobili yasal defterine kaydetmiştir. (faydalı ömrü 5 yıl olan araç için normal amortisman tercih edilmiştir.)

-Yapılan faaliyete ilişkin ait toplam 200.000 TL aydınlatma, ısıtma, su, kırtasiye, yemek vb. genel gider yapılmıştır.

- Alınan mesleki yayınlar için 2.500 TL öde-

miştir. Ayrıca ofisinde bulunan kitaplığında muhafaza etmek üzere dünyaca ünlü yazarların eserlerinin yer aldığı 100 kitaplık set için 10.000 TL ödemiştir.

- Ofisinde bulunan demirbaş eşya için 70.000 TL amortisman hesaplamıştır.

-Mesleki sorumluluk sigortası kapsamında 40.000 TL ödemiştir.

- Müşterilerle yapılan sözleşmelere ilişkin 2.000 TL; katma değer vergisi, muhtasar, geçici vergi beyannameleri ile S.G.K. prim bildirgelerine ilişkin 900 TL damga vergisi yıl içinde ödenmiştir.

2. Mükellef akrabası olan Zeki Bey'in KDV iade talebine ilişkin olarak tasdik raporu düzenleyip vergi dairesine sunmuştur. Mükellef akrabasına bu hizmeti ücretsiz olarak vermiştir. (Mükellef tarafından verilen bu hizmetin emsal bedeli ise 40.000 TL'dir)

3. Mükellef Ankara ve İstanbul'da bulunan üç farklı şirketin denetim kurulu üyeliğinden sırasıyla 560.000 TL, 30.000 TL ve 15.000 TL brüt gelir elde etmiştir.

4. Mükellef 2 yıl önce vefat eden heykeltıraş babasından kalan heykel kalıplarından ürettiği heykelleri belli aralıklarla satması neticesinde 75.000 TL kazanç elde etmiştir.

5. Mükellef 17.05.2005 tarihinde ihraç edilen eurobondu aynı tarihte 50.000 TL karşılığı iktisap etmiştir. Söz konusu eurobond 02.02.2020 tarihinde 200.000 TL karşılığı elden çıkarılmıştır.²⁷

6. Mükellef yasal defterine de kaydettiği taşınmazı avukatlık faaliyetinde bulunan Bayan (Z)'ye işyeri olarak kiraya vermesi neticesinde brüt 30.000 TL kira geliri elde etmiştir.

7. Mükellef Çukurambar'da bulunan işyerinin yanındaki boş alanı bir bankaya ATM bırakmak üzere tahsis etmiştir. Bu işleminden brüt 12.000 TL gelir elde etmiştir.

8. Mükellef %80 engelli BAĞ-KUR emeklisi annesi ile birlikte yaşamaktadır.

9. Mükellefin mimar eşi 12.12.2019 tarihinde vefat etmiştir. Eşinin kıst dönem gelirine ilişkin beyannameyi 2020 yılında veren mükellef beyan-nameden doğan 50.000 TL'lik gelir vergisi iadesi alacağını kendi borcuna mahsup edilmesini ilgili vergi dairesinden talep etmiştir. Ayrıca söz konusu beyannameye mahsup edilemeyen 100.000 TL geçmiş yıl zararı beyan edilmiştir.

Mükellefin gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde götürü gider usulünü seçtiği kabul edilecektir.

2. öncül kapsamında elde edilen gelirlerden sırasıyla 177.070 TL, 4.900 TL ve 2.250 TL tevki-fat yapılmıştır.

GVK'nın 31'inci maddesi gereğince 2020 yılında birinci derece engelliler için tespit edilen aylık indirim oranı 1.400 TL'dir.

Yukarıdaki verilere göre, mükellefin 2020 takvim yılında gerçekleştirdiği işlemleri 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde değerlendirerek; mükellef tarafından ödenmesi gereken gelir vergisi tutarını bulunuz.

Çözüm 2:

1. Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesinin birinci fıkrasında her türlü serbest meslek

faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı olduğu, 66'ncı maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçılarından maddenin uygulamasında serbest meslek erbabı sayıldığı hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda yeminli mali müşavirlik hizmetinde bulunan mükellefin bu faaliyetinden elde ettiği 1.000.000 TL hasılatı serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alması gerekmektedir.

GVK'nın 66'ncı maddesinde bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve aylar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardan bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark serbest meslek kazancı olarak tarif edilmiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde hasılatı indirilecek giderlere aynı Kanun'un 68'inci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre mükellefin mesleki faaliyeti icrası sırasında katlandığı giderlere ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

-GVK'nın 68/1 maddesinde mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin hasılatı indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre iş yerinde çalıştırılan personellere ilişkin ödenen 240.000 TL anılan madde kapsamında indirim konusu yapılabilecektir.

-GVK'nın 68/4 maddesinde mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların indirilebileceği belirtilmiştir. Yine 7194 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi ile bahsi geçen maddeye eklenen parantez içi hükme göre 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere

²⁷ Nisan 2005 Yi-Üfe: 119,62

Ocak 2020 Yi-Üfe: 462,42

ikinci el binek otomobil iktisap eden mükellefler amortisman hesaplamasında bu araçlar için (2020 yılı için) 300.000 TL üzerinden amortisman hesaplayacaklardır. Bu çerçevede 01.01.2020 tarihinde iktisap edilen 400.000 TL değerindeki ikinci el binek otomobil için 300.000 TL üzerinden amortisman hesaplanacaktır. Buna göre mükellefin gider olarak indirim konusu yapabileceği amortisman tutarı $300.000 \times 0,20 = 60.000$ TL olacaktır.

- GVK'nın 68/1 maddesinde mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin hasılatından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre aydınlatma, ısıtma, su, kırtasiye, yemek vb. genel gider kapsamında ödenen 200.000 TL anılan madde kapsamında indirim konusu yapılabilecektir.

-GVK'nın 68/6 maddesinde alınan mesleki yayınlar için ödenen bedellerin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirtilmiş olup mükellef tarafından mesleki yayınlar için ödenen 2.500 TL'nin anılan madde kapsamında indirimi mümkünken mesleki yayınlara ilgili olmayan dünyaca ünlü yazarların eserlerinin yer aldığı 100 kitaplık set için ödenen 10.000 TL'nin indirimi mümkün değildir.

- GVK'nın 68/4 maddesinde mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların indirilebileceği belirtilmiştir. Bu çerçevede ofiste bulunan demirbaş eşyalar için hesaplanan 70.000 TL amortisman kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

- 26.05.2013 tarih ve 28658 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları Tebliği'nde Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali

Müşavir Mesleki Sorumluluk Sigortası Klozu ile Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleğini icra edenlerin de mesleki sorumluluk sigortası kapsamına alınmaları imkânı getirilmiş bulunmaktadır.

Mesleki sorumluluk sigortasına yönelik olarak yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesi kapsamında gider olarak kaydedilemeyeceğine ilişkin İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-611 sayılı özelgeye karşın Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı verdiği 30.12.2020 tarih ve 38418978-120[89-2020/24-İ]-E.367714 sayılı özelgede, meslek mensupları tarafından mesleki faaliyetlerini ifa ederken meydana gelen zarar, ziyan ve tazminatların karşılanması amacıyla yaptırılan mesleki sorumluluk sigortalarına ilişkin ödemelerin, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine yönelik bir gider olarak kabul edilmesi ve serbest meslek kazancının tespitinde hasılatından indirim konusu yapılması mümkün bulunduğu ifade edilmiştir.²⁸

Buna göre mükellef tarafından mesleki sorumluluk sigortası kapsamında ödenen 40.000 TL kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

- GVK'nın 68/1 maddesinde mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin hasılatından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Müşterilerle yapılan sözleşmelere ilişkin 2.000 TL damga vergisi gider olarak indirilebilirken; dönem içinde beyan edilen katma değer vergisi, muhtasar, geçici vergi beyannameleri ile S.G.K. prim bildirgelerine ilişkin 900 TL damga vergisi Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinde sayılan indirilecek giderler arasında yer almaması nedeniyle indirim konusu

²⁸ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-611 sayılı özelgesi
Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.12.2020 tarih ve 38418978-120[89-2020/24-İ]-E.367714 sayılı özelgesi

yapılamayacaktır. (Ticari kazancın tespitinde ise dönem içinde beyan edilen katma değer vergisi, muhtasar, geçici vergi beyannameleri ile S.G.K. prim bildirimlerine ilişkin damga vergileri Kanun'un 40'inci maddesinin 6 numaralı bendi ge-

reği gider olarak yazılacaktır.)²⁹

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara göre mükellef tarafından beyan edilmesi gereken serbest meslek kazancı aşağıdaki gibi olacaktır.

Gelir	1.0000.000 TL	Gider	614.500 TL
Hasılat 1.000.000 TL		Personele Ödenen Ücretler 240.000 TL Binek Oto Amortismanı 60.000 TL Genel Giderler 200.000 TL Mesleki Yayınlar 2.500 TL Demirbaş Amortismanı 70.000 TL Mesleki sorumluluk Sigortası 40.000 TL Sözleşmelere Damga Vergisi 2.000 TL	

Serbest Meslek Kazancı 385.500 TL

2. GVK'nın 67'nci maddesine göre serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardan bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.

Mükellef tarafından akrabasına ücretsiz olarak verilen tasdik hizmetinde herhangi bir tahsilat olmadığı için elde edilmiş bir serbest meslek kazancından söz edilemeyecektir.

Öte yandan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun³⁰ 1/1'inci maddesi hükmüne göre, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabidir. Aynı Kanun'un 5'inci maddesine göre vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılmıştır.

KDV Kanunu'nun 27'nci maddesinin birinci fıkrasında, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi

paradan başka değerler olması halinde matrahın mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olacağı; üçüncü fıkrasında emsal bedeli ve emsal ücretin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı; beşinci fıkrasında ise serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmet bedelinin bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre mükellef tarafından bedelsiz verilen hizmet neticesinde herhangi bir tahsilat olmasa da KDV Kanunu'nun 27'nci maddesi gereğince tespit edilen emsal bedel üzerinden KDV hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir. Yine bu şekilde tespit edilen emsal bedel ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş tarifieden düşük olamayacaktır.

3. Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesine gereğince yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret olarak vergilendirilmektedir.

²⁹ Yusuf AKDAĞ ve Hakan DEĞİRMENCİ. a.g.e. s.295

³⁰ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Öte yandan 7194 sayılı Kanun'un 15'inci maddesi ile ücret gelirlerinin beyanına ilişkin hükümlerin yer aldığı GVK'nın 86/1-b maddesi yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu yeni düzenlemeye göre;

- Tek işverenden alınan tevkifata tabi ücret gelirinin GVK'nın 103'üncü maddesinde yer alan vergi tarifesinin dördüncü dilimindeki tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması,

- Birden fazla işverenden ücret almakla birlikte birden sonraki işverenden alınan ücret gelirleri toplamının GVK'nın 103'üncü maddesinde yer alan vergi tarifesinin ikinci dilimindeki tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşması,

- Birden fazla işverenden ücret almakla birlikte birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirlerinin toplamı GVK'nın 103'üncü maddesinde yer alan vergi tarifesinin dördüncü dilimindeki tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması,

halinde bu gelirler için yıllık beyanname verilecektir.

Buna göre mükellef tarafından elde edilen ücret gelirlerine bakıldığından işveren bazında alınan ücretlerin hiçbirisi 600.000 TL'yi aşmamakla birlikte birinciden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı da 49.000 TL'yi aşmamıştır. Ancak birinci dahil tüm ücret gelirlerinin toplamı 600.000 TL'yi aştığından bu gelirlerin tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca ücret ödemeleri üzerinden tevkif edilen vergiler ise verilecek yıllık beyannameye hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

4. Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi gereğince müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, kari-

katür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanmak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Öte yandan 7194 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi ile anılan maddeye eklenen son fıkraya göre madde kapsamında elde edilen hasılat GVK'nın 103'üncü maddesinde yer alan vergi tarifesinin dördüncü dilimindeki tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması halinde söz konusu istisnadan yararlanılamayacaktır.

GVK'nın 18'inci maddesinde geçen eserlerin 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun hükümlerine göre eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş bulunması gerekmektedir.³¹

Yukarıda yer alan hükümler gereğince, kanuni mirasçı olarak heykeltıraş olan murise ait heykel kalıplarından üretilerek satışa konu olan heykeller, mükellef tarafından üretilen eser mahiyetinde olmadığından, söz konusu satışlardan elde edilen kazançların gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Diğer taraftan, ticari bir organizasyon içinde yürütülen heykel üretimi ve satışı faaliyetinin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve elde edilen kazançların ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği tabiidir.³²

Buna göre mükellefin ölen babasından kalan heykel kalıplarını kullanarak imal edilen heykelleri satması neticesinde elde ettiği 75.000 TL'nin ticari kazanç olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

³¹ 149 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

³² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.12.2020 tarih ve 62030549-120[18-2020/764]-E.945707 sayılı özelgesi

5. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesine göre, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Söz konusu menkul kıymetlerin alım-satımından elde edilen değer artış kazançlarında vergilendirmeye esas alınacak kazanç, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81'inci maddesine göre elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan kıymetin maliyet bedeli ile elden çıkarılma dolayısıyla yapılan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacaktır.

Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen borçlanma senetleri olarak ifade edilen eurobondların elden çıkarılması sonucunda elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalara 258 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde³³ yer verilmiştir

Tam mükellef gerçek kişilerce, 26.07.2001 tarihinden önce ihraç edilen eurobondlardan değer artış kazancı elde edilmiş olması halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 59'uncu maddesinde yer alan istisna uygulanmayacak olup, maliyet bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra bulunacak kazançtan anılan Kanunun mükerrer 80'inci maddesinde yer alan istisna (2020 yılı için 40.000 TL)³⁴ düşüldükten sonra kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir.

Kazancın tespitinde maliyet bedeli, menkul kıymetin elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumunca belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilecektir. 2006 yılının Ocak ayından itibaren toptan eşya fiyat endeksi yerine, üretici fiyat endeksi yayımlanmaktadır. Bu nedenle 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan endeksle-

melerde toptan eşya fiyat endeksi yerine, üretici fiyat endeksi dikkate alınacaktır.

Öte yandan, 5281 sayılı Kanunla mükerrer 81'inci maddeye eklenen hükümle, 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere, endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şartı getirilmiş olmakla birlikte, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen eurobondların elden çıkarılması durumunda, artış oranı % 10'dan az olsa dahi kazancın tespiti sırasında endeksleme yapılabilecektir.

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen eurobondlardan alım-satım kazancı elde edilmesi durumunda da Geçici 59'uncu ve mükerrer 80'inci maddelerdeki istisna uygulanmayacak, maliyet bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra bulunacak kazanç, tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir.

Buna göre 2020/Ocak ÜFE oranının 2005/Nisan ÜFE oranına bölünmesi ile tespit edilen $462,42/119,62 = 3,87$ katsayısının alış bedeli olan 50.000 TL ile çarpılması sonucunda endekslenmiş alış bedeli $(50.000 \times 3,87) = 193.500$ TL olarak tespit edilecektir. 200.000 TL'lik satış bedeli göz önüne alındığında mükellef söz konusu satıştan $(200.000 - 193.500) = 6.500$ TL kar elde etmiş olacaktır. Bu tutar 2020 yılı için belirlenen 40.000 TL'lik istisna haddini aşmadığından beyan edilmeyecektir.

6. ve 7. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesi gereğince, aynı maddede bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir.

GVK'nın 70/2 maddesi gereğince aynı maddede yazılı mal ve hakların ticarî veya zirai bir işletmeye dahil bulunması halinde kiralama neti-

³³ 30.09.2006 tarih ve 26305 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁴ 2005 yılı için belirlenen 13.000 TL'nin yeniden değerlendirme oranı ile değerlemesi sonucunda 2020 yılı için tespit edilen tutar.

cesinde elde edilen iratların vergilendirilmesinde ticari ve zirai kazançla ilişkin hükümler uygulanacaktır. Bu kapsamda anılan maddede sadece ticari ve zirai işletmelere kayıtlı mal ve haklardan bahsedildiğinden serbest meslek faaliyetinde bulunan mükelleflerin işletmelerine kaydettikleri mal ve hakların kiralanması neticesinde elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre Bayan (Z)'ye kiralanmış iş yeri ile bankaya ATM yerleştirilmek üzere tahsis edilen yer dolayısıyla elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir.

GVK'nın 21'inci maddesinde yer alan istisna konutlardan elde edilen hasılatlara uygulandığından mükellef anılan istisnadan da yararlanmayacaktır.

Buna göre GVK'nın 74'üncü maddesinde yer alan %15'lik götürü gider dikkate alındığında mükellef tarafından beyan edilmesi gereken gayrimenkul sermaye iradı $(30.000 + 12.000) 42.000 \times 0,85 = 35.700$ TL olacaktır.

Mükellef tarafından elde edilen tevkifata tabi gayrimenkul sermaye iradı GVK'nın 86/1-c maddesindeki hükümler kapsamında beyan edilecektir. Mükellefin vergiye tabi gelir toplamı 49.000 TL'yi aştığı için bu gelirler yıllık beyannameye dahil edilecektir.

8. Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendine göre serbest meslek faaliyetinde bulunan engelliler ile bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı GVK'nın 31'inci maddesine göre hesaplanan indirim tutarını beyan edilen matrahtan indirebilecektir.

Diğer taraftan, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde; "...

Bakmakla yükümlü olduğu kişi: 5 inci maddenin birinci fıkrasının (b) bendi ile 60 ıncı maddenin birinci fıkrasının (c) bendinin (1), (2) ve (7) numaralı alt bentleri ile yedinci ve sekizinci fıkraları ile on ikinci fıkrasındaki askeri öğrenci adayları ile Jandarma ve Sahil Güvenlik Akademisi öğrenci adayları dışında kalan genel sağlık sigortalısının, sigortalı sayılmayan veya isteğe bağlı sigortalı olmayan, kendi sigortalılığı nedeniyle gelir veya aylık bağlanmamış olan;

a) Eşini,

b) 18 yaşını, lise ve dengi öğrenim veya 5/6/1986 tarihli ve 3308 sayılı Meslekî Eğitim Kanununda belirtilen aday çıraklık ve çıraklık eğitimi ile işletmelerde meslekî eğitim görmesi halinde 20 yaşını, yüksek öğrenim görmesi halinde 25 yaşını doldurmamış ve evli olmayan çocukları ile yaşına bakılmaksızın bu Kanuna göre malûl olduğu tespit edilen evli olmayan çocuklarını,

c) Geçiminin genel sağlık sigortalısı tarafından sağlandığı Kurumca belirlenen kriterlere göre tespit edilen ana ve babasını,

...

ifade eder." hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hükümler uyarınca, mükellefin annesinin emekli aylığı alması nedeniyle 5510 sayılı Kanuna göre bakmakla yükümlü bulunan kişi olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, mükellefin annesinin engelliliğinden dolayı engellilik indiriminden yararlanması mümkün değildir.³⁵

9. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 12'nci maddesinde; ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinin, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceği, ancak mirasçılardan her birinin ölen kişinin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacakları, 16'ncı maddesinde; vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara ge-

³⁵ Yalova Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 13.10.2020 tarih ve 42152853-250.99-E.11689 sayılı özeldesi

çen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay ekleneceği, 164'üncü maddesinde ise ölümün işi bırakma hükmünde olduğu, ölümün mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi daire-sine bildirileceği, mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesinin diğer mirasçıları bu ödevden kurtaracağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, mükellef tarafından vefat eden eşe ilişkin olarak verilen kıst döneme ait gelir vergisi beyannamesinde

iade olarak tespit edilen 50.000 TL mükellefin vergi borcundan mahsup edilebilecek³⁶ olup vefat eden eşin beyannamelerinde gösterilen geçmiş yıl zararlarının ise mükellef tarafından elde edilen kazanç ve iratlara mahsubu mümkün bulunma-maktadır.³⁷

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde mükellef tarafından 2020 takvim yılında elde edi-len kazanç ve iratlara ilişkin olarak beyan edilecek beyannameye ait özet bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır.

Ticari Kazanç	75.000 TL
Ücret	605.000 TL
Serbest Meslek Kazancı	385.500 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı	35.700 TL
Toplam	1.101.200 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	1.101.200 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	391.550 TL*
Mahsup Edilecek Vergi	
-SMK'ya ilişkin tevkif edilen vergi 100.000 TL	
-Ücrete ilişkin tevkif edilen vergi 184.220 TL	
-Kira gelirinine ilişkin tevkif edilen vergi 8.400 TL	
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	292.620 TL
	98.930 TL**

*Gelir vergisinin kapsamına 7 gelir unsuru girmesine karşın ücret gelirin vergilendirilme-sinde farklı vergi tarifesi belirlenmiştir. Ücret ge-liri için ayrı tarifenin belirlenmesi ücretlerin diğer gelir unsurları ile birlikte beyan edilmesi halinde gelir vergisinin nasıl hesaplanacağı sorunsalını ortaya çıkartmıştır. Bu duruma ilişkin açıklama-lara ise 75 Seri No'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yer verilmiştir. Buna göre;

-Beyanname ile bildirilen tüm gelir unsuların-dan oluşan matrah üzerinden, GVK'nın 103'üncü maddesinde ücret geliri dışındaki gelirler için ge-

çerli olan vergi oranlarına göre gelir vergisi he-saplanacak,

-Beyanname ile beyan edilen ücret gelirin toplam matrah içindeki oranı bulunarak, bu ora-nının toplam matrahın 120.000 TL'yi aşan kısmı-na uygulanması sonucunda ulaşılabilecek tutara (Bu tutar en fazla 60.000 TL olabilecektir.) %8 ora-nının uygulanması suretiyle, beyan edilen ücret geliri dolayısıyla toplam vergiden indirilecek gelir vergisi tutarı hesaplanacak,

- Ücret geliri dolayısıyla eksik hesaplanma-sı gereken vergi tutarının, beyannamedeki tüm

³⁶ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.09.2020 tarih ve 38418978-120[121-19/6]-E.229870 sayılı özelgesi

³⁷ Rize Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 17.05.2016 tarih ve 85550353-120[2015-6]-9 sayılı özelgesi

gelirlerin toplamından oluşan matrah üzerinden hesaplanan vergi tutarından çıkarılmasıyla, beyannameye gösterilecek hesaplanan gelir vergisi tutarı tespit edilecektir.³⁸

Buna göre mükellef tarafından beyan edilen matraha ilişkin hesaplanan gelir vergisi aşağıdaki gibi olacaktır.

1-Beyan Edilen Vergiye Tabi Gelir (Matrah) Üzerinden Hesaplanan Vergi

$[(1.101.200 - 600.000) \times \% 40 + 195.870] = 396.350 \text{ TL}$

2-Beyan Edilen Ücret Gelirinin Beyan Edilen Toplam Gelir İçindeki Oranı

$605.000/1.101.200 = \% 55$

3-120.000 TL'yi Aşan Vergiye Tabi Gelirin (Matrah), Beyan Edilen Ücret Gelirine Tekabül Eden Kısmı

$[(1.101.200 - 120.000) \times \% 55] = 539.660 \text{ TL}$
(Bu tutar 2020 yılı için en fazla 60.000 TL olacaktır.)

4-Beyan Edilen Ücret Geliri Dolayısıyla Eksik Hesaplanacak Gelir Vergisi

$(60.000 \times \% 8) = 4.800 \text{ TL}$

5-Hesaplanan Gelir Vergisi

$(396.350 - 4.800) = 391.550 \text{ TL}$

** Mükellef vefat eden eşine ilişkin verdiği kıst dönem gelir vergisi beyannamesinden doğan 50.000 TL vergi iadesi alacağını kendisine ait beyannameye bildirdiği 198.930 TL vergiden mahsup edebilecektir.

Murat D.nin dar mükellef olması durumunda;

1., 2., 4. ve 8. Mükellef tarafından elde edilen kazancın beyanı ve vergilendirilmesine ilişkin tam mükellefiyet esasında yapılan açıklamalar dar mükellefler için de geçerlidir.

3. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/2 maddesi gereğince dar mükellefler Türkiye'de tevkifata tabi tutulan ücret geliri dolayısıyla yıllık beyanname

me vermemekte veya verilen beyannameye bu gelirlerini dahil edilmemektedirler. Bu kapsamda tevkifata tabi tutulan ücret gelirleri dar mükellef tarafından beyan edilmeyecektir.

5. Dar mükellef gerçek kişilerin elde ettikleri Eurobondların elden çıkarılması sonucunda elde ettikleri değer artışı kazançları için gerek Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesi gereğince herhangi bir vergi yükü oluşması söz konusu değildir. Dar mükellef gerçek kişiler açısından Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin (Eurobondların) ihraç tarihinin bir önemi bulunmamaktadır.³⁹

6. ve 7. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/2 maddesi gereğince dar mükellefler Türkiye'de tevkifata tabi tutulan gayrimenkul sermaye iratları dolayısıyla yıllık beyanname vermemekte veya verilen beyannameye bu gelirlerini dahil edilmemektedirler. Bu kapsamda tevkifata tabi tutulan gayrimenkul sermaye iratları dar mükellef tarafından beyan edilmeyecektir.

9. Mükellefin vefat eden eşine ilişkin ilgili vergi dairesine verilen kıst beyannameden kaynaklanan verginin iadesi için dar mükellef kişinin eşinin tam mükellef kapsamında vergilendirilmesi halinde Medeni Kanun gereğince mükellef iade tutarını mahsup edebilecektir.

Örnek 3: İstanbul'da ikamet eden Abdullah S.'nin (bundan sonra mükellef olarak anılacaktır) 2020 takvim yılında gerçekleştirdiği işlemlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

1. HD Holding A.Ş.'de yeminli mali müşavir olarak görev yapan mükellef bu işinden dolayı brüt 580.000 TL gelir elde etmiştir.

2. Yeminli Mali Müşavirlik Sınav Komisyonu üyesi sıfatıyla mükellefe TESMER tarafından brüt 25.000 TL ödeme yapılmıştır.

³⁸ D. Erdem ARSLANOĞLU. "7194 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikten Sonra Ücret Gelirinin Beyanı Ve Diğer Gelir Unsurları İle Beyanı Halinde Vergilendirilmesi". Vergi Raporu Dergisi, Sayı 257, Ocak 2021. s.70

³⁹ Beyanname Düzenleme Rehberi I Cilt. a.g.e. s.457

3. Mükellef 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen TL'ye endeksli devlet tahvilinden 40.000 TL, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen döviz endeksli devlet tahvilinden 5.000 TL ve 19.09.2009 tarihinde ihraç edilen devlet tahvilinden 10.000 TL faiz geliri elde etmiştir.

4. Mükellef 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen eurobondlardan 2.000 TL, 17.05.2013 tarihinde ihraç edilen eurobondlardan ise 3.000 TL faiz geliri elde etmiştir.

5. Mükellef sahibi olduğu gayrimenkulünü X A.Ş. firmasına işyeri olarak kiralaması neticesinde 15.000 TL brüt gelir elde etmiştir.

Mükellefin gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde götürü gider usulünü seçtiği kabul edilecektir.

1.madde kapsamında tevkif edilen vergi 184.070 TL, 2. madde kapsamında tevkif edilen vergi 3.900 TL'dir.

Yeniden değerlendirme oranı %9,11

Devlet tahvili ve Hazine bonosu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı %10,70

Yukarıdaki verilere göre, mükellefin 2020 takvim yılında gerçekleştirdiği işlemleri 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde değerlendirerek; mükellef tarafından ödenmesi gereken gelir vergisi tutarını bulunuz.

Çözüm 3:

1. Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde ücretin tanımı, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak, 65'inci maddesinde serbest meslek faaliyetin tanımı ise 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 yapılması olarak tanımlanmıştır.

Serbest meslek kazancını ücret gelirinden ayıran en önemli husus ücret geliri kapsamında

yapılan faaliyet başkasının nam ve hesabına yapılırken, serbest meslek kazancında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Bu çerçevede başkasının nam ve hesabına çalışan mükellefin bu faaliyetinden elde ettiği gelir ücret geliri olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

2. GVK'nın 61'inci maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendi gereğince 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 ücret geliri olarak vergilendirilmektedir.

Bu kapsamda Yeminli Mali Müşavirlik Sınav Komisyonu üyesi sıfatıyla TESMER tarafından mükellefe ödenen 25.000 TL ücret geliri olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan 7194 sayılı Kanun'un 15'inci maddesi ile ücret gelirlerinin beyanına ilişkin hükümlerin yer aldığı GVK'nın 86/1-b maddesi yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu yeni düzenlemeye göre birden fazla işverenden ücret almakla birlikte birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirlerinin toplamı GVK'nın 103'üncü maddesinde yer alan vergi tarifesinin dördüncü dilimindeki tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması halinde bu gelirler için yıllık beyanname verilecektir.

Buna göre HD Holding A.Ş.de yeminli mali müşavir olarak görev yapan mükellefin bu işinden dolayı aldığı 580.000 TL ile Yeminli Mali Müşavirlik Sınav Komisyonu üyesi sıfatıyla TESMER'den alınan 25.000 TL'nin toplamı 600.000 TL'yi aştığı için ücret gelirlerinin toplamı olan 605.000 TL'nin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

3. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendi gereğine her nevi tahvilden sağlanan gelirler menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir.

Tahvillerden elde edilen gelirlerin beyanında özellikli durumlar mevcut olup söz konusu durumlara aşağıda yer verilmiştir.

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen TL'ye endeksli devlet tahvili;

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinin (9) numaralı fıkrası uyarınca, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen devlet tahvilleri ve Hazine Bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulmasından sağlanan dönemsel getirilerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanacaktır.⁴⁰

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin tam mükellefler tarafından elde tutulması dolayısıyla 2020 takvim yılında elde edilen gelirlere Gelir Vergisi Kanunu'nun 76'ncı maddesinin ikinci fıkrasında yer verilen indirim oranının uygulanması sonucu bulunacak tutarın mezkûr Kanun'un 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (c) alt bendinde yer alan 49.000 TL tutarındaki beyan sınırını aşması durumunda beyanname verilecektir. (Nitekim bu gelirlere GVK'nın 94'üncü maddesi gereğince % 0 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır.) Diğer taraftan indirim oranı dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen gelirlere uygulanmayacaktır.

İndirim oranı; Vergi Usul Kanunu'na göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle tespit edilmekte olup 213 sayılı Kanun hükümlerine göre 2020 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı

%9,11'dir. Bu dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı ise %10,70'tir. Buna göre, 2020 yılında elde edilen bir kısım menkul sermaye iradının beyanında uygulanacak indirim oranı (%9,11 / %10,70 =) %85,10 olmaktadır.

Bu kapsamda, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden 2020 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratları indirim oranı uygulanmak suretiyle beyan edilecektir.⁴¹

Buna göre 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen TL'ye endeksli devlet tahvilinden elde edilen 40.000 TL'ye %85,10 indirim oranının uygulanması sonucunda dikkate alınması gereken menkul sermaye iradı $[40.000 \times (1 - 0,8510)]$ 5.960 TL olacaktır.

GVK'nın 86/1-c maddesi gereğince vergiye tabi gelir toplamının 49.000 TL'yi aşması halinde 5.960 TL'lik menkul sermaye iradı verilecek beyannameye dahil edilecektir.

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen dövize endeksli devlet tahvili;

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması sebebiyle sağlanan gelirlere 01.01.2006 tarihinden önceki hükümler uygulanacaktır.

Mükellef tarafından sahip olunan devlet tahvili dövize endeksli olduğundan GVK'nın Mülga 76'ncı maddesinde belirtilen indirim oranı uygulanmayacaktır.

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen dövi-

⁴⁰ Beyanname Düzenleme Rehberi I Cilt. a.g.e. s.413

⁴¹ 313 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

ze endeksli devlet tahvilinden elde edilen 5.000 TL gelir, vergiye tabi gelir toplamının 49.000 TL'yi aşması halinde beyan edilecektir. (Nitekim bu gelirler GVK'nın 94'üncü maddesi gereğince % 0 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır.)

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç devlet tahvili;

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen devlet tahvilleri ve Hazine Bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulmasından sağlanan dönemsel getiriler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca %10 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır. Vergi tevkifatı yapılan söz konusu gelirler mezkûr kanunun geçici 67'nci maddesinin (7) numaralı fıkrasına göre beyan edilmeyecektir.

4. Eurobondlardan elde edilen faiz gelirlerine Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan parantez içi hüküm gereği vergi tevkifatı yapılmamaktadır. Diğer taraftan mezkûr Kanunun 76'ncı maddesinin ikinci fıkrası uyarınca indirim oranı dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen gelirlere uygulanmayacaktır.

Bu açıdan bakıldığında eurobond faiz gelirlerinin vergilendirilmesinde hem geçici 67 hem de 76'ncı madde hükmünün uygulanmadığı bu nedenle bu gelirlerin vergilendirilmesinde ihraç tarihinin bir öneminin bulunmadığı ortaya çıkmaktadır.

Buna göre 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen eurobondlardan elde edilen 2.000 TL ile 17.05.2013 tarihinde ihraç edilen eurobondlardan elde edilen 3.000 TL faiz geliri vergiye tabi gelir toplamının 49.000 TL'yi aşması halinde beyan edilecektir. (Nitekim bu gelirler GVK'nın 94'üncü maddesi gereğince %0 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır.)

5. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesi gereğince, aynı maddede bentler halinde sayılan

mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir.

Mükellef sahibi olduğu taşınmaz işyeri olarak kiraya vermesi neticesinde elde ettiği gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecek olup GVK'nın 94'üncü maddesi gereğince ödemeyi yapan X A.Ş. %20 tevkifat yaptıktan sonra kalan tutarları mükellefe gönderecektir.

GVK'nın 86/1-c maddesi gereğince tevkifata tabi tutulan gayrimenkul sermaye iradı vergiye tabi gelir toplamının 49.000 TL'yi aşması halinde beyan edilecektir.

Mükellef götürü gider yöntemini tercih ettiği için gayrimenkul sermaye iradının beyan edilmesi halinde beyannameye aktarılması gereken tutar $15.000 \times 0,85 = 12.750$ TL olacaktır.

Vergiye Tabi Gelir Toplamı

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılma-yan Haller" başlıklı 86'nci maddesinin birinci fıkrasının (c) alt bendi aşağıdaki gibidir;

"c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin 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"

Söz konusu Kanun hükmüne göre vergiye tabi gelir toplamı 2020 yılı için 49.000 TL'yi aşması halinde tevkifata tabi tutulan gayrimenkul ve menkul sermaye iratları beyan edilmeyecektir. Buna göre vergiye tabi gelir toplamı hesaplanır;

16 No'lu Gelir Vergisi Sirküleri gereğince gayrimenkul sermaye iratları giderler düşülmeden önceki tutarlar toplama dahil edilecektir.

311 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği gereğince beyan edilecek ücretler toplama dahil edilmeyecektir.

Buna göre vergiye tabi gelir toplamı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen TL'ye endeksli devlet tahvili	5.960 TL
01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen dövize endeksli devlet tahvili	5.000 TL
01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen eurobondlar	2.000 TL
17.05.2013 tarihinde ihraç edilen eurobondlar	3.000 TL
İş yeri kira geliri	15.000 TL
Toplam	30.960 TL

Buna göre vergiye tabi gelir toplamı 49.000 TL'yi aşmadığından yukarıda yer alan tabloda belirtilen iratlar beyan edilmeyecektir. Mükellef 1. ve 2. madde kapsamında elde ettiği 605.000 TL ücret geliri için yıllık beyanname verecektir.

Abdullah S.nin dar mükellef olması durumunda;

1. ve 2. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/2 maddesi gereğince dar mükellefler Türkiye'de tevkifata tabi tutulan ücret geliri dolayısıyla yıllık beyanname vermemekte veya verilen beyannameye bu gelirlerini dahil edilmemektedirler. Bu kapsamda tevkifata tabi tutulan ücret gelirleri dar mükellef tarafından beyan edilmeyecektir.

3. ve 4. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/2 maddesi gereğince dar mükellefler Türkiye'de tevkifata tabi tutulan menkul sermaye iratları dolayısıyla yıllık beyanname vermemekte veya verilen beyannameye bu gelirlerini dahil edilmemektedirler. Bu kapsamda tevkifata tabi tutulan menkul sermaye iratları dar mükellef tarafından beyan edilmeyecektir.

5. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/2 maddesi gereğince dar mükellefler Türkiye'de tevkifata tabi tutulan gayrimenkul sermaye iratları dolayısıyla yıllık beyanname vermemekte veya verilen beyannameye bu gelirlerini dahil edilmemektedirler. Bu kapsamda tevkifata tabi tutulan gayrimenkul sermaye iratları dar mükellef tarafından beyan edilmeyecektir.

Örnek 4: İzmir'de ikamet eden Kadir A.nın (bundan sonra mükellef olarak anılacaktır.) 2020

takvim yılında gerçekleştirdiği işlemlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

1. İzmir Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren mükelleften istisna kapsamında 500.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

2. Mükellef İzmir Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki işinden 01.10.2020 tarihinden ayrılmış ve aynı tarih itibarıyla Ankara'da bilgisayar yazılımı üzerine faaliyet gösteren HD Yazılım A.Ş.de işe başlamıştır. Söz konusu şirketten aylık 40.000 TL gelir elde etmiş olup anılan şirket söz konusu ödemlerden gerekli tevkifatları yapmıştır.

3. Mükellef İzmir'de bulunan bir inşaat firmasından 01.02.2020 tarihinde teslim almak üzere daire satın almıştır. Ancak anılan şirket anlaşılan tarihte daireyi teslim etmediğinden mükellef kira gelirinden yoksun kaldığı gerekçesi ile konuyu yargıya taşımıştır. İlgili mahkeme gayrimenkulün geç teslim edilmesinden dolayı 40.000 TL tazminat ve bu tazminat üzerinden hesaplanan 3.000 TL gecikme faizin mükellefe ödenmesine hükmetmiştir. Söz konusu tutarlar mükellefin banka hesabına yatırılmıştır.

4. Mükellef mezun olduğu ve Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı ilköğretim okuluna makbuz karşılığında 5.000 TL bağışta bulunmuştur.

Yukarıdaki verilere göre, mükellefin 2020 takvim yılında gerçekleştirdiği işlemleri 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde değerlendirerek; mükellef tarafından ödenmesi gereken gelir vergisi tutarını bulunuz.

Çözüm 4:

1.ve 2. Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin ücret olduğu, 86/1-b maddesinde ise birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde birinciden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının 2020 yılı için 49.000 TL'yi aşması veya birinci dahil tüm işverenlerden alınan ücretlerin toplamının 2020 yılı için 600.000 TL'yi aşması halinde bu gelirlerin beyan edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan 311 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 22'nci maddesinde istisna kapsamındaki ücretlerin beyan edilmesi ve GVK'nın 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınmasının söz konusu olmadığı belirtilmiştir.

Buna göre ücret gelirlerinin beyanının tespiti mükellefin istisna kapsamındaki 500.000 TL'lik ücreti toplamaya dahil edilmeyecek ve HD Yazılım A.Ş.den aldığı ücret 2020 yılı için belirlenen 600.000 TL'lik haddi aşmadığından beyan edilmeyecektir.

3. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinde menkul sermaye iradının tarifi "*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*" şeklinde yapılmıştır.

Mezkur maddenin ikinci fıkrasının (6) numaralı bendinde ise; "*Her nevi alacak faizlerinin (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla carî hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.)*" hükmüne

yer verilmek suretiyle alacak faizinin menkul sermaye iradı sayılacağı belirtilmiştir.

Mükellef tarafından İzmir'de bulunan bir inşaat firmasından 01.02.2020 tarihinde teslim almak üzere satın alınan dairenin geç teslim edilmesi nedeniyle mahkeme tarafından ödenmesine hükmedilen ve kiralama işlemine dayanmayan kira kaybı tutarının Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinde yer alan genel tanım kapsamında, söz konusu tutara bağlı olarak tahsil edilen yasal faizin de anılan maddenin (6) numaralı bendi (alacak faizi) kapsamında menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.⁴²

Buna göre mahkeme kararına istinaden yapılan tazminat ve yasal faiz ödemelerinin tamamının, Gelir Vergisi Kanununun 85'inci ve 86'ıncı maddeleri uyarınca, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratları için öngörülen beyan haddi olan (2020 yılı için) 2.600 TL'yi aştığından söz konusu tutarların yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

4. Gelirin konusuna giren kazanç ve iratları gelir vergisi beyannamesi ile bildirecek olan mükellefler, GVK'nın 89'uncu maddesinde belirtilen ödeme ve giderleri, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelir vergisi matrahından indirebilirler.

GVK'nın 89/5'inci maddesinde Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve (rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait genç-

⁴² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.11.2016 tarih ve 38418978-120[2-16/1]-399531 sayılı özelgesi

lik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamının beyanname üzerinden bildirilecek gelirden indirileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre mükellef tarafından Milli Eğitim

Bakanlığı'na bağlı ilköğretim okuluna makbuz karşılığında yapılan 5.000 TL bağışın tamamı beyanname üzerinden indirilecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde mükellef tarafından 2020 takvim yılında elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin olarak beyan edilecek beyannameye ait özet bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır.

Menkul Sermaye İradı	43.000 TL
Toplam	43.000 TL
Bağış	5.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	38.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	6.500 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	6.500 TL

Kadir A.nın dar mükellef olması durumunda;

1. ve 2. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/2 maddesi gereğince dar mükellefler Türkiye'de tevkifata tabi tutulan ücret geliri dolayısıyla yıllık beyanname vermemekte veya verilen beyannameye bu gelirlerini dahil edilmemektedirler. Bu kapsamda tevkifata tabi tutulan ücret gelirleri dar mükellef tarafından beyan edilmeyecektir.

3. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/2 maddesi gereğince dar mükellefler Türkiye'de tevkifata tabi tutulan menkul sermaye iratları dolayısıyla yıllık beyanname vermemekte veya verilen beyannameye bu gelirlerini dahil edilmemektedirler. Soruda belirtilen menkul sermaye iratları tevkifata tabi tutulmadığından söz konusu gelirin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

4. Tam mükellefe ilişkin yapılan açıklamalar dar mükellef için de geçerlidir.

SONUÇ

Gerçek kişilerce elde edilen gelirlerin hangi gelir unsuru kapsamında olduğu bu gelirlerin safi tutarına (geliri elde etmek için yapılan har-

camalar ile katlanılan maliyetlerin düşülmesi sonucu kalan tutar) ulaşabilmek için gereklidir. Gelirin safi tutarının belirlenmesinin ardından gerçek miktarının belirlenebilmesi için geliri elde eden kişinin özel durumunun dikkate alınması gerekmektedir. Geliri elde eden kişinin tam veya dar mükellef olması ise bu gelirin ne şekilde beyan edileceğini belirleyecektir. Makalemizde gerçek kişilerce elde edilen gelirlere ilişkin örnek durumlar incelenmiş ve gelirlerin belirlenmesine bağlı olarak bunları elde edenlerin mükellefiyet türünün belirlenmesinin ardından ne şekilde beyan edileceği açıklanmaya çalışılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu kapsamında ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetinde bulunan tam mükellef gerçek kişiler bu faaliyetlerinden kazanç elde etmeseler dahi yıllık beyanname vermekle mükelleftirler. Ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde eden tam mükellef gerçek kişiler, elde ettikleri bu kazançları beyan tabi olması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi vermekle mükelleftirler.

Gelir Vergisi Kanunu kapsamında tevkifata tabi tutulan ücret, serbest meslek kazancı, gay-

rimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde eden dar mükellef gerçek kişiler bu kazançlarından dolayı beyanname vermeyeceklerdir. Dar mükellef gerçek kişiler tarafından, tevkifata tabi tutulmayan ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradının elde etmesi halinde elde edilen bu gelirler için yıllık gelir vergisi beyannamesi; menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar kapsamında gelir elde etmesi halinde ise münferit beyanname verilmesi gerekmektedir.

Buna göre 1 Ocak 2020 - 31 Aralık 2020 döneminde elde edilen beyana tabi gelirlerin 2021 yılının Mart ayının başından aynı ayın son günü akşamına kadar (1 Mart - 31 Mart) verilecek gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, 2021 yılının Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenecektir. Birinci taksit 01-31 Mart 2021, ikinci taksit ise 01-31 Temmuz 2021 tarihleri arasında ödenecektir.

Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını gerektiren durumlarda, beyan üzerine tarh edilen vergiler beyanname verme süreleri içinde ödenecektir.

Hesaplanan vergi;

- Mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine,
- Bağlı olunan vergi dairesindeki hesabın bildirilmesi şartıyla diğer vergi dairelerine,
- Tahsile yetkili banka şubelerine ödenebilir.⁴³

Öte yandan münferit beyannameye ilişkin olarak; serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olanların beyannamelerinin bu faaliyetlerin sona erdiği, bu kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi ve beyannamede hesaplanan vergilendirin de aynı süre içerisinde ödemesi mecburidir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 149 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 255 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 313 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 16 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri
- 75 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri
- AKDAĞ, Y. ve DEĞİRMENCİ H. (2018). İnceleme Ve Revizyon Teknikleri, Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara.
- ARSLANOĞLU, D.E. (2021). "7194 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikten Sonra Ücret Gelirinin Beyanı Ve Diğer Gelir Unsurları İle Beyanı Halinde Vergilendirilmesi". Vergi Raporu Dergisi. Sayı 257
- Beyanname Düzenleme Rehberi (2021). Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara.
- DEĞİRMENCİ, H. (2020). "Vergiye Tabi Gelir Toplamı İle İlgili Yapılan Son Değişikliğin Değerlendirilmesi". Vergi Raporu Dergisi. Sayı 254.
- GÜLÇİÇEK, B. (2020). Tüm Yönleriyle İhbar İkramiyesi Müessesesi. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara.
- GÖK, O. (2021). Gelir Vergisi Matrahının Tespiti Ve Beyanı. Vergi Müfettişleri Derneği.
- SARILI, M.A. Türk Vergi Hukuku. Hermes Tanıtım Yayınları. Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi. 2020.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.12.2020 tarih ve 38418978-120[89-2020/24-İ]-E.367714 sayılı özelgesi.

⁴³ Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi. a.g.e.

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.12.2020 tarih ve 38418978-120[89-2020/24-İ]-E.367714 sayılı özelgesi.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.09.2020 tarih ve 38418978-120[121-19/6]-E.229870 sayılı özelgesi.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.11.2016 tarih ve 38418978-120[2-16/1]-399531 sayılı özelgesi.
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.04.2014 tarih ve 64597866-105[272-2014]-43 sayılı özelgesi.
- Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.11.2020 tarih ve 11355271-120.04.99[89-2020/35]-E.50913 sayılı özelgesi.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.12.2020 tarih ve 62030549-120[18-2020/764]-E.945707 sayılı özelgesi.
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.11.2020 tarih ve 84098128-120.07.01[m.80-2019/7]-E.354138 sayılı özelgesi.
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.11.2011 tarih ve B.07.1. GİB.4.35.16.01-176200-611 sayılı özelgesi.
- Kütahya Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 10.03.2015 tarih ve 61504625-2930/1718-15 sayılı özelgesi.
- Ordu Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 10.08.2012 tarih ve B.07.4. DEF.0.52.10.00-002-20 sayılı özelgesi.
- Rize Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 17.05.2016 tarih ve 85550353-120[2015-6]-9 sayılı özelgesi.
- Yalova Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 13.10.2020 tarih ve 42152853-250.99-E.11689 sayılı özelgesi.