



2009 YILI GELİRLERİNİN BEYANI

Kadir ŞAHİN (*) Nuri ERANIL (**)



1 - GİRİŞ

1. GELİR KAVRAMI ve GELİRİN UNSURLARI

Gelir Vergisi Kanunu gerçek kişilerin elde ettiği geliri vergilendirmekte dolayısıyla gelir vergisinin konusunu gerçek kişilerin şahsi gelirleri oluşturmaktadır. Nitekim, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde "Gerçek kişilerin gelirleri Gelir Vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." hükmü yer aldıktan sonra gelirin unsurları Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde 7 bent halinde aşağıdaki gibi sayılmıştır.

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

Yukarıda yapılan gelirin tanımından yola çıkarak vergiye tabi gelirin özelliklerini; Gelirin Şahsiliği, Gelirin Yıllık ve Safi Olması, Gelirin Elde Edilmiş olması şeklinde sıralayabiliriz.

2. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET ve MÜKELLEFİYET ŞEKİLLERİ

Gelir Vergisi, şahsa bağlı bir vergidir. Bu nedenle, şahısların vergi karşısındaki yükümlülük sınırlarının belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Vergi kanunlarının uygulama alanı, devletin egemenlik hakkının geçerli olduğu alan ile sınırlıdır. Dolayısıyla, mükellefiyet sınırlarını devletin egemenlik hakkının geçerli olduğu alan içerisinde tespit ve tayin etmek gerekir. Bu nedenlerle vergi hukukunda "Tam Mükellefiyet" ve "Dar Mükellefiyet" olmak üzere iki türlü mükellefiyet şekli belirlenmiştir.

2.1- TAM MÜKELLEFİYET

Tam mükellefiyet, esas olarak vergi kanunlarının uygulama alanının şahıs (gerçek kişi) itiba-

(*) Vergi Denetmeni

(**) Vergi Denetmeni

riyle tespitini ifade eder. Tam mükellef şahsın hangi ülkede olursa olsun elde ettiği gelirlerinin tümü vergilendirilir. Vergi kanunlarının uygulama alanının şahıs itibariyle tespiti, “uyrukluk esası” ve “mülkiyet esası” olmak üzere iki şekilde yapılır.

Gelir Vergisi Kanunu’ nun 3. maddesinde aşağıda belirtilen gerçek kişilerin tam mükellefiyete tabi oldukları hükme bağlanmıştır.

1. Türkiye’de yerleşmiş olanlar,

2. Resmi daire ve müesseseler veya merkezi Türkiye’ de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memlekette oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, bulundukları memlekette elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzer bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)

Yukarıda belirtilenlerden birincisi mülkiyet, ikincisi uyrukluk esasında tam mükellefiyete tabi olmanın ölçü ve şartlarını ifade etmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 3.maddesinde hüküm altına alınan Türkiye’de yerleşmiş olma şartı aynı Kanunun 4.maddesinde ikametgah ve oturma süresi olmak üzere iki ayrı esasa göre belirlenmiştir. Buna göre;

a) İkametgahı Türkiye’de bulunanlar Türkiye’ de yerleşmiş sayılırlar. (İkametgah Medeni Kanunun 19 ve müteakip maddelerine göre bir kimse- nin yerleşmek niyetiyle oturduğu yerdir.)

b) Türkiye’ de bir takvim yılı içinde altı aydan fazla oturanlar Türkiye’ de yerleşmiş sayılırlar.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 5.maddesinde oturma süresi esasının istisnası düzenlenmiştir. Bazı hallerde bir takvim yılı itibariyle altı aylık süre geçirilmiş olsa bile, Türkiye’ de yerleşmenin gerçekleşmeyeceği kabul edilmiştir. Bu istisnaları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

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

2- Tahsil veya tedavi yahut istirahat veya seyahat amacıyla Türkiye’ ye gelenler,

3- Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan nedenlerle Türkiye’ de alıkonulmuş veya kalmış olan kimseler.

2.2- DAR MÜKELLEFİYET

Gelir Vergisi Kanunu’nun 6.maddesinde Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece, Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır. Anlaşılacağı üzere, bir gerçek kişinin dar mükellefiyet esasında vergiye tabi tutulabilmesi için Türkiye’de yerleşmiş olmaması gerekir. 210 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile GVK 3/2’nci maddesi hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak 6 aydan daha fazla bir süre yurtdışında yaşayan Türk vatandaşlarının da dar mükellef kapsamında vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Dar mükellefiyette sadece Türkiye içinde elde edilen kazanç ve iratlar vergiye tabi tutulur. Gelir Vergisi Kanunu’nun 7. ve 8. maddesinde vergilendirilecek kazanç ve iratların hangi hallerde Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı açıklanmıştır. Buna göre;

- Ticari kazancın Türkiye’de elde edilmesi “Kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtası ile sağlanması” şartına bağlanmıştır.

- Zirai kazançlarda; kazancı doğuran zirai faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi gerekmektedir. Yani, zirai işletmenin Türkiye’de bulunması ve yabancı kişinin bu işletmede zirai faaliyet icra etmesi gerekmektedir.

- Ücretlerde; ücretin Türkiye’de elde edilmiş sayılması için hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu’nun 7/3-b maddesinde belirtildiği üzere; “Türkiye’de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de değerlendirilmesi” halinde de ücret Türkiye’de elde edilmiş sayılacaktır.

- Serbest meslek kazancının Türkiye’de dar mükellefiyet esasında elde edilmiş sayılması için; serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de yapılmış olması veya değerlendirmenin Türkiye’de yapılması gerekmektedir.

- Yabancı kişilere ait gayrimenkullerin, hakların ve menkul malların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar, dar mükellefiyet esasına göre vergilendirmeyi gerektirir.

- Menkul sermaye iradının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için, Türkiye dışında yerleşmiş bulunan gerçek kişinin sermayesini Türkiye’de yatırmış olması gerekir.

- Diğer kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmiş sayılması için diğer kazanç ve iradı doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir.

3- TİCARİ KAZANÇ

Ticari kazanç, gelir vergisine tabi unsurlar içinde kapsam ve mahiyet itibarıyla önemli bir yere sahiptir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 37. maddesinde ticari kazanç “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.” şeklinde tanımlanmış ve GVK’nın uygulaması açısından aşağıda sayılan faaliyetlerden doğan kazançların da ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.

1. Maden, taş ve kireç ocaklarının, kum ve çakıl istihsal yerlerinin, tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;

2. Coberlik işlerinden;

3. Özel okul, hastane ve benzeri yerlerin işletilmesinden;

4. Devamlı olarak gayrimenkul inşa edip satan veya devamlı olarak (bina, arsa,dükkan, kat, daire...vs.) alım satımı ile uğraşanların bu işlerinden;

5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;

6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin , iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından ;

7. Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar.

Ayrıca kollektif şirket ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirket ortaklıklarda komandite ortakların şirket kazancından aldıkları paylar ticari kazanç hükmündedir.

3.1- TİCARİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ

Ticari kazancın vergilendirilmesinde tahakkuk esası uygulanmaktadır. Tahakkuk esası; bir karşılığa dayanan iş veya işlemlerde bunun karşılığını teşkil eden bedelin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir.

Ticari kazancın vergilendirilmesi aşağıdaki gibidir:

1- Basit Usulde Vergilendirme

2- Gerçek Usulde Vergilendirme

a- İşletme Hesabı Esasına Göre

b- Bilanço Esasına Göre

3.1.1- BASİT USULDE TİCARİ KAZANÇ ve TESPİTİ

GVK’nın 46. maddesine göre **basit usulde ticari kazanç**; bir hesap dönemi içinde elde edilen

hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır. Bu suretle tespit ve beyan olunan kazanç vergi tarhına esas alınır. Basit usulde ticari kazanç sahipleri defter tutmak şartı hariç işletme hesabı esasına göre defter tutanların tabi olduğu hükümlere tabidirler.

GVK'nın 47 ve 48'inci maddelerinde belirtilen genel ve özel şartları topluca haiz olanların ticari kazançları basit usulde tespit olunur. Buna göre basit usule tabi olmanın genel şartları şunlardır:

1- Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak (işinde yardımcı işçi ve çırak kullanmak seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartı bozmaz. Ölüm halinde iş sahibinin dul eşi veya yetim çocukları namına işe devam olunduğu taktirde bunların, bilfiil işin başında bulunup bulunmamlarına bakılmaz.)

2- İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli kiralınmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı Büyükşehir belediye sınırları içinde 4.300.-TL'yi, diğer yerlerde 3.000.-TL'yi aşmamak

3- Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olmamak.

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

Basit usule tabi olmanın özel şartlarını ise şöyle sıralayabiliriz:

1- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının 60.000.-TL'yi veya yıllık satışları tutarının 89.000.-TL'yi aşmaması,

2- 1 numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının 30.000.-TL'yi aşmaması,

3- 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde (yani hem mal alım satımı hem de hizmet faaliyetinde bulunmak demektir.), yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 60.000.-TL'yi aşmaması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 46' ncı maddesi uyarınca, basit usule tabi olmanın genel ve özel şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirileceklerdir.

Herhangi bir şekilde gerçek usulde vergilendirilecek olanlar ve gerçek usulde vergilendirilen mükellefler bir daha hiçbir şekilde basit usulden yararlanamayacaklardır. Bu kişilerin aynı türden iş yapan eş ve çocukları da bu faaliyetleri nedeniyle basit usulden yararlanamayacaklardır.

• Basit usulde vergilendirilenlerin VUK'un 173/2.maddesi gereğince defter tutma mecburiyetleri yoktur. Ayrıca bu mükellefler, geçici vergi ödemeyeceklerdir. (GVK md. mükerrer 120)

3.1.2- GERÇEK USULDE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ

Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari kazançlarını vergilendirmede basit usul koşullarını taşımayan gelir vergisi mükelleflerinin kazançları gerçek usule göre tespit edilir.

Ticari kazançları gerçek usule göre tespit edilen mükellefler, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlere göre defter tutma yükümlülüğü açısından kendi içinde iki gruba ayrılmıştır.

1- Birinci sınıf tacirler (Bilanço esas)

2- İkinci sınıf tacirler (İşletme esas)

388 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen yeni hadler göz önünde tutul-

duğunda aşağıda yazılı mükellefler birinci sınıf tacir sayılırlar:

1- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımları tutarı **119.000.- TL** veya yıllık satışlarının tutarı **168.000.- TL**'yi aşanlar;

2- Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanlardan bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı **67.000.- TL**'yi aşanlar,

3- 1 ve 2'nci bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile 2'nci bentte yazılı iş hasılatının beş katının toplamı **119.000.-TL** 'yi aşanlar;

4- Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler iştiغال neveleri yukarıdaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir)

5- Kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişiler; (Bunlardan bir kısmına Maliye Bakanlığı tarafından işletme hesabı esasına göre defter tutmasına müsaade edilebilir)

6- İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.

Yukarıda sıralanan şartları taşımayan mükellefler ikinci sınıf tacir sayılırlar ve ticari işletme hesabına göre defter tutmak zorundadırlar.

Diğer taraftan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen ticari kazanç sahiplerinin sınıf değiştirmelerine ilişkin hükümler aynı kanunun 180 ve 181'inci maddelerinde yer almaktadır.

3.1.2.1- İkinci Sınıf Tacirler ve İşletme

Hesabı Esasına Göre Ticari Kazancın Tespiti

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 178. maddesinde açıklandığı üzere ticari kazanç sahiplerinden 177. maddede yazılı olanların dışındaki ile Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı tarafından müsaade edilenler ikinci sınıfa dahildirler.

Ayrıca yeni işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılınca kadar 2. sınıf tacirler gibi hareket ederler.

İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Burada elde edilen hasılat ifadesiyle işletme tarafından tahsil olunan paralarla, tahakkuk etmiş alacakları (kredili olarak veya taksitle satışlardan elde edilen hasılat dahil); faaliyete ilişkin giderler ise tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.

Mal alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki mal mevcudunun değeri hasılatla, hesap döneminin başındaki mal mevcudunun değeri ise giderlere eklenir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler her hesap döneminin sonunda Vergi Usul Kanunu'nun 196'ncı maddesi uyarınca "İşletme Hesabı Hulasası" çıkarırlar. İşletme hesabı hulasasına aşağıdaki maddeler ayrı kalemler halinde yazılır.

Gider Bölümüne:

- Yapılan envantere göre hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri.
- Hesap dönemi içinde satın alınan emtianın değeri
- İşletme faaliyetleri çerçevesinde yapılan tüm giderler.

Hasılat tablosuna:

- Hesap dönemi içinde satılan emtianın değeri ile sunulan hizmet karşılığı ve çeşitli sebeplerle elde edilen paralar.
- Yapılan envantere göre hesap dönemi sonundaki mevcut emtianın değeri.

Ticari kazancın yukarıdaki şekilde tespiti yapılırken VUK'un değerlemeye ilişkin hükümleri ile GVK'nın 40 ve 41'inci maddelerinde yer alan hükümler de dikkate alınacaktır.

3.1.2.2- Birinci Sınıf Tacirler ve Bilanço Esasına Göre Ticari Kazancın Tespiti

GVK'nın 38. maddesinde "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark" olarak tanımlanmıştır. Bu dönem zarfında işletme sahip veya sahiplerince:

- 1- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
- 2- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur.

Birinci sınıf tacirler, hesap dönemi sonunda bilanço çıkarırlar. Bunun için işletmeye dahil mevcutları, alacakları ve borçları tespit ederler. Daha sonra Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlerler.

Ticari kazanç, dönem sonunda çıkarılan mali bilançolar üzerinden hesap dönemi sonunda ve başındaki özsermaye tutarlarının karşılaştırılması suretiyle hesaplanır. Dönem sonundaki özsermayenin dönem başındakine göre fazla olan kısmı, yani müspet fark o dönemin ticari kazancı sayılır. Şayet dönem başındaki özsermaye dönem sonundakinden daha yüksekse aradaki fark, işletmenin zararını gösterir. Ancak dönem içinde işletmeye dışarıdan ilave olunan ve özsermayeyi arttıran değerlerin bulunan farktan indirilmesi, işletmeden çekilmiş ve özsermayeyi azaltan değerlerin ise bu farka eklenmesi gerekmektedir.

3.1.3. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek ve İndirilmeyecek Giderler¹

Ticari kazancın safi tutarının hesaplanmasın-

da ticari işle ilgili yapılan giderlerin elde edilen hasılatтан indirilmesi gerekir. Nitekim, GVK'da ticari işletmelerin kazanç sağlamalarına veya elde edecekleri kazancı sürdürmelerine yönelik olarak yapılan giderlerin, vergi matrahından mahsup edileceği 40. maddede genel hüküm altına alınmıştır.

Giderlerin indirilmesi açısından esas olan gelir vergisi mükelleflerinin kanunen kabul edilmeyen giderleri (KKEG) dönem içerisinde ticari kazançtan düşmemesidir. Eğer bu çeşit ödemeler dönem içerisinde kazançla hiçbir şekilde ilişkilendirilmemişse, KKEG olarak belirtilen tutarın beyanname verilirken matraha eklenmesine gerek yoktur. Ancak KKEG, giderin yapıldığı sırada dönem kazancından düşülmüş ise bu giderlerin beyannamenin verilmesi sırasında kazançla ilave edilmesi gerekir.

3.1.3.1- Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler:

Ticari kazancı elde etmek için hangi gider unsurlarının gelir vergisi matrahından indirilebileceği GVK 40. maddesi uyarınca aşağıda sıralanmıştır. Ancak bir giderin indiriminin kabul edilebilmesi için giderin mutlaka:

- Ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi amacıyla yapılmış olması,
- Vergi kanunlarında belirtilen haller müstesna olmak üzere, tevsik edici bir belgeye dayanması gerekmektedir.

Bu iki genel şartı dikkate almak kaydıyla, hasılatтан indirilmesi kanunen kabul edilen giderler şunlardır: (GVK md. 40)

- a) Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler
- b) İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, mon-

¹ Harun KAYNAK, Ticari Kazançlar Yönünden Bir Gider Hangi Şartlarla Ve Hangi Dönemlerde "Kanunen Kabul Edilen Gider"dir?, www.maliyepostasi.com.tr

taj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla, yurt dışındaki bu işlemlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderler

c) Hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müstemilatında işe ve ibate (Yiyecek ve Barınma) giderleri ile tedavi ve ilaç giderleri ödenen sigorta primleri ve emekli aidatları

d) İşin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmalari halinde geri alınan, giyim eşyası (demirbaş eşya) giderleri

e) İşle ilgili olmak şartıyla mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar

f) İşle ilgili ve yapılan işin genişliği ve önemi ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri

g) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri

h) İşletme ile ilgili olmak şartıyla bina, arazi, gider, tüketim, damga belediye vergileri, harçlar gibi ödenen aynı vergi, resim ve harçlar

ı) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar

j) İşverence Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (ödenen aidatın bir aylık tutarı işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük tutarını geçmemesi gerekir.)

k) Ücretli adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (İşverenler tarafından ücretli adına ödenen katkı payları; aylık ücretin %10'u (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için ödenen primlerde ödendiği ayda elde edilen ücretin %5'i) ve yıllık asgari ücret tutarını) aşmamak koşuluyla işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilecektir.)

l) Gıda Bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli,

3.1.3.2. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

Safi kazancın tespit edilmesi sırasında indirilemeyecek olan giderler GVK'nun 41. maddesinde sayılmıştır. Ancak matrahtan indirilmesi kabul edilmeyen giderler 41. maddede yazılı olanlarla sınırlı değildir. GVK 41.maddede sayılan ve ticari kazançtan indirim konusu yapılamayacak olan KKEG şunlardır:

a) Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler

b) Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar

c) Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler ve kur farkları

d) Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler ve kur farkları

e) Yukarıda a, b, c ve d bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, *01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere* teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

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

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kira-lama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya

verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

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

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

g) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si (90/1081 sayılı BKK ile (0) sıfır) **(03.01.2008 tarih ve 5727 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişik 4207 sayılı kanunun 4/11 maddesi hükmü uyarınca 193 sayılı GVK madde 41/7 de belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez)**

h) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan deniz ve hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları

ı) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri

3.1.3.3- Diğer Kanunlarca İndirimi Kabul Edilen Ve Edilmeyen Giderler.

a) Mal ve hizmet teslimleri sırasında hesaplanan KDV 'den indirilmesi mümkün olan Katma Değer Vergilerinin gelir vergisi matrahından gider olarak indirilmesi mümkün değildir. İndirim konusu yapılamayan KDV ise gider olarak matrahtan indirilebilir.

b) 4481 sayılı Kanuna göre ödenen ek gelir

vergisi, ek emlak vergisi, ek motorlu taşıtlar vergisi ve özel iletişim vergisi ile diğer şahsi vergiler; vergi cezaları, gecikme zammı ve faizlerinin gelir vergisi matrahından indirilmesi ve mahsup edilmesi mümkün değildir.

c) Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na bağlı (I), (III) ve (IV) sayılı tarifelerinde yer alan taşıtlardan (ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemez. II Sayılı listede yer alanların MTV'si gider olarak yazılabilir.

d) Sosyal Sigortalar Kurumu'na ödenmeyen SSK primleri gelir vergisi uygulamasında gider yazılamaz. Ödenmesi halinde, ilgili olduğu yılın değil ödendiği yılın matrahından indirilir.

e) Muhasebe standartları açısından zorunlu olarak ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları vergi kanunları açısından, gider kabul edilmez. (Bu konudaki yargı kararları da aynı yöndedir.) Ancak dönem içinde ödenen kıdem tazminatları gider yazılabilecektir.

f) Kasa ve emtia stoku sayımında tespit edilen ancak nedeni belirlenemeyen sayım noksanlarının vergi matrahından indirilmesi mümkün değildir.

3.2- TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMASI

Ticari kazancın tespitinde Maliyet Bedel Artırımı uygulaması oldukça önemli konuma sahip bir uygulama iken 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 5024 Sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinin (b) bendi hükmüyle 31.12.2003 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Maliyet Bedeli Artırımı uygulamasına son veren 5024 sayılı Kanun bunun yerine Enflasyon Düzeltmesi uygulamasını getirmiştir.

Söz konusu Kanunun 2' nci maddesiyle 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan yeniden değerlemeye ilişkin mükerrer 298 inci madde, enflasyon düzeltilmesi ve yeniden değerlendirme şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Buna göre bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin mali tablolarında yer alan parasal olmayan iktisadi kıymetler 2004 yılından itibaren enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacaktır. Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ise enflasyon düzeltilmesi yapamayacaklardır. Ancak, yapılan düzenlemeye göre kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini enflasyon düzeltilmesine tabi tutabilir ve düzeltilmiş tutarlar üzerinden amortisman ayırabilirler.²

Ticari kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltilmesine tabi tutarlar. Enflasyon düzeltilmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmesi halinde sona erer.

Enflasyon düzeltilmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltilmesinde dikkate alınacak tutarların düzeltme katsayısı (TEFE) ile çarpılması suretiyle, mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını ifade eder. Enflasyon düzeltilmesine tabi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur.

Enflasyon düzeltilmesi yapılabilmesinin şartları gerçekleşmediğinden 2009 yılı Gelir Vergisi beyanlarında enflasyon düzeltilmesi yapılmayacaktır.

3.3- TİCARİ KAZANÇLARDA İSTİSNALAR

3.3.1- PTT Acentalarında Kazanç İstisnası

PTT acentalığı faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden müstesnadır. Bu kazanç istisnasının bu Kanunun 94'üncü madde uyarınca yapılacak tevkifata şümulü yoktur. (Gelir Vergisi Kanunu mükerrer Md. 18)

3.3.2- Sergi ve Panayır İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca dar mükellefiyete tabi olanların; hükümetin izni ile açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (Türkiye'de başkaca işyeri veya daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla) gelir vergisinden istisna edilmiştir.

3.3.3- 4490 S.K. Türk Gemi Siciline Kayıtlı Olan Gemilerin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançların İstisnası

4490 S. Kanunun amacı, Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemiler ile turizm şirketi envanterlerinde kayıtlı ticarî yatların temin ve işletilmesinde kolaylık sağlamak suretiyle Türk denizciliğinin geliştirilmesini hızlandırmak ve ekonomiye katkısını artırmaktır.

Anılan Kanunun 12. maddesine göre, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisna edilmiştir. Ayrıca, Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler de gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır.

3.3.4- Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun 20. maddesi 5228

² Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2004

sayılı Kanunu'nun 27.maddesiyle 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiş olup, maddede "Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar." hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm uyarınca tüm eğitim kurumlarının değil, sadece aşağıda belirtilen okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar beş vergilendirme dönemi yani beş takvim yılı gelir vergisinden istisna tutulmuştur. İstisnanın uygulanabilmesi için Milli Eğitim Bakanlığından olumlu görüş alınması gerekmektedir. İstisna kapsamına giren okullar şunlardır.

-1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu'nun 19, 20 ve 21' inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okul öncesi eğitim okulları,

- 1739 sayılı Kanun'un 22-25' inci maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan ilköğretim okulları,

- 1739 sayılı Kanun'un 26-30' uncu maddelerinde belirtilen ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okulları (Orta Öğretim Okulları)

- Engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okulları (Özel Eğitim Okulları)

Eğitim tesislerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar istisna kapsamına girmemektedir.

Taşıma, yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, bu hizmetlerin de bizzat okul işletmecisi tarafından sağlanması ha-

linde, taşıma, yemek ve yatma hizmetleri verilmesi de eğitim faaliyetleri içinde kabul edilerek istisna uygulamasına konu olabilecektir.

5228 Sayılı Kanun'un Geçici 1' inci maddesine göre 1.1.2004 tarihinden önce faaliyete geçen özel kreşler, anaokulları ve meslek teknik okulları ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılan, özel okullarla ilgili olarak, 8.6.1965 tarihli ve 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 3'üncü maddesinin bu Kanunla değiştirilmeden önceki hükmü uygulanır. Bu işletmelerden elde edilen kazançlar hakkında Gelir Vergisi Kanunu'nun 20' nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8' inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bent hükümleri uygulanmaz.

Geçici maddede yer alan düzenlemeye göre;

- 01.01.2004 tarihinden önce faaliyete geçen okullar, 625 sayılı Kanun'un değiştirilmeden önceki 3. maddesinde yer alan teşviklerden,

- 01.01.2004 tarihinden sonra faaliyete geçen okullar ise 5228 sayılı Kanunla Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan düzenlemelerde yer alan hükümlerden yararlanacaktır.

4- ZİRAİ KAZANÇ

Zirai Kazanç GVK' nın 52' nci maddesinde "zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır " şeklinde tanımlanmış, zirai faaliyet ise "arazide deniz, göl ve nehirlerde ekim dikim bakım üretme yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat orman hayvan balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını veya mahsullerden sair şekilde faydalanılmasını ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır.

Ayrıca maddenin ilerleyen bölümlerinde zirai faaliyet tanımına açıklık getirmek ve tartışmaya yer vermemek amacıyla bazı faaliyetlerin de zirai kazanç olduğu belirtilmiştir. Bunları incelediğimizde;

- Aşım yaptırmak maksadıyla damızlık beslenmesi. (GVK md. 52)

- Çiftçiye ait ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin istihsal işlerinde çalıştırılması (Burada önemli olan husus zirai aletlerin çiftçinin zirai faaliyeti ile ilgili olup başka çiftçinin aynı zirai faaliyeti ile ilgili istihsal işlerinde kullanılması karışılığı elde edilen gelirin zirai kazanç olacağıdır.) (GVK md. 52)

Ayrıca 242 Seri Nolu GVK Genel Tebliği ile zirai işletmelerde ücretli durumuna girmeksizin çalıştırılan çiftçilerce yapılan sulama, süt dağıtımı, meyve toplanması, kavaklıklarda dikim, toplama, taşıma gibi hizmetler de zirai faaliyet kapsamında olup elde edilen kazançlar zirai kazanç olarak sayılmışlardır.

4.1- Zirai Kazanç Mükellefi:

Zirai faaliyetleri yapan gerçek kişilere (adi şirketler dahil) vergiye tabi olsun veya olmasınlar çiftçi denir. Gelir Vergisi Kanunu'nda gerçek kişilerin çiftçi olacağı ve bunların zirai faaliyetlerinden elde ettiği kazançların zirai kazanç olarak vergilendirileceği belirtilmiş olup bu faaliyetlerin adi ortaklık (yarıncılık gibi) şeklinde yapılmasının durumu değiştirmeyeceği belirtilmiştir. (GVK md.52)

Ancak kollektif, adi veya eshamlı komandit şirketlerin zirai faaliyetle iştigal etmeleri halinde elde edecekleri kazançların zirai kazanç olamayacağı, zirai faaliyetle uğraşan kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket karından aldıkları payların şahsi ticari kazanç hükmünde olacağı GVK'nın 52. Maddesinde belirtilmiştir.

Sermaye şirketleri olarak da bilinen ve yukarıda belirtilen şirketlerin dışında kalan anonim ve limited şirketler ile kamu idare ve müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin zirai

faaliyetle uğraşmaları çiftçi olmalarını gerektirmemektedir. Zaten bu şirketlerin Kurumlar Vergisi Kanunu gereği elde ettikleri bütün kazançlar kurum kazancı olarak toplanıp Kurumlar Vergisi ile vergilendirilecektir.

4.2- Zirai İşletme:

Yukarıda tanımlanan zirai faaliyetlerin yapıldığı yerlere zirai işletme denir. Bu faaliyetlerin tek tek veya birlikte yapılması durumu değiştirmeyecektir.

Ayrıca bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmelerinde tek işletme sayılacağı GVK 'nın 52. Maddesinde belirtilmiştir.

4.3- Zirai Kazançta Vergileme:

Zirai kazanç tevkif yolu ile vergilendirme ve gerçek usulde vergilendirme olmak üzere iki şekilde vergilendirilir.

4.3.1- Tevkif Yolu İle Vergilendirme

Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların temel vergileme sistemi, GVK' nın 94' üncü maddesine göre hasılat üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirmedir.

GVK' nın 54' üncü maddesinde belirtilen işletme büyüklükleri ile ilgili şartlar haiz olmayan veya kendi istekleri ile gerçek usulde vergilendirmeyi talep etmeyen çiftçiler tevkif yolu ile vergilendirilirler ve bu vergilendirme onlar için nihai vergilendirmedir. Zirai faaliyet kapsamında teslim edilen ürünlerin bedelleri ile yapılan hizmetler üzerinden yapılacak vergi kesintileri GVK' nın 94' üncü maddesinin 11 numaralı bendinde düzenlenmiştir.

Tevkif yolu ile vergilendirilen mükellefler defter tutmayacaklar belge düzenlemeyecekler ancak yaptıkları satış ve hizmetlerden dolayı müstahsil makbuzu almak ve alınan bu belgeleri 5 yıl süre ile saklamak zorunda olacaklardır. Dolayısıyla tevkif suretiyle vergilendirilenler beyanname vermeyeceklerdir. Çünkü tevkif suretiyle vergileme onlar için nihai vergilemedir.

4.3.2- Gerçek Usulde Vergilendirme

GVK' nın 53. maddesinin 1. fıkrasında;

- i-GVK' nın 54'üncü maddesinde belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini aşanlar,
- ii-Bir biçerdövere veya bu mahiyette bir motorlu araca sahip olan,
- iii-On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan,

Çiftçilerin kazançlarının gerçek usulde vergilendirilecekleri belirtilmektedir. Gerçek usulde vergilendirme halinde çiftçilerin kazançları istegine bağlı olarak; ya zirai işletme esasına göre ya da bilanço esasına göre tespit edilecektir.

Yukarıdaki bölümlerde gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin tevkif yolu ile vergilendirileceği ve bu vergilendirmenin nihai vergilendirme olacağı belirtilmiştir. Durum böyle olunca tevkifat uygulamasının sadece bu çiftçilere yapıldığı gerçek usulde vergilendirilen çiftçilere tevkifat yapılmadığı gibi bir sonuç çıkmaktadır.

Halbuki gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler de mahsullerinin satışları sırasında GVK' nın 94. Maddesinin 11 numaralı bendinde belirtilen oranlarda tevkifata tabi tutulmaktadır. Bu durumda akla gelen ilk soru gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin hem tevkif yolu ile hem de gerçek usulde beyan yolu ile iki defa mı vergilendirildiği sorusu olacaktır. Gerçek Usulde vergilendirilen çiftçiler takvim yılı içinde kendilerinden tevkif yolu ile kesilen vergileri takvim yılı sonunda

beyanname üzerinde hesapladıkları gelir vergisinden mahsup ederek kalan tutarları ödeyeceklerdir. Dolayısıyla mükerrer vergileme durumu söz konusu olmayacaktır.

- Gerçek Usulde Hasılatın Tespiti ve Giderler

GVK' nın 56' ncı maddesinde açıklanan hasılat tespit edildikten sonra bu hasılatın aşağıda yer alan giderler indirilecektir: (GVK md. 57)

- İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem ve ilaç maddelerinin sağlanması için yapılan giderler,
- Satılmak üzere alınan zirai ürün, hayvan ve diğer maddelerin bedelleri,
- İşletmede çalışanlara yapılan ücret prim vb ödemeler,
- İşçilerin yemek tedavi ve ilaç giderleri,
- Üretimde kullanılan makine tesisat alet ve taşıtların çalıştırma, bakım ve tamir giderleri,
- Üretimde kullanılan araçların kiralınması halinde bunların kira giderleri,
- Zirai kazancın elde edilmesi için yapılan genel giderler,
- Borç faizleri, aynı vergi, resim, harçlar seyahat ve ikamet giderleri ile kira bedelleri gibi sair genel giderler, (Borç faizleri işletmenin giderleri için yapılan borçlanmaların faizleri olmalıdır.)
- İşletme ile ilgili zarar ziyan ve tazminatlar, (Bunların mukavele ilam veya yasa emrine dayanarak ödenmiş olması şarttır.)
- İşletmede üretilip de tohum, yem, gübre veya başka şekillerle yine işletmede kullanılan ürünlerin emsal bedeli,
- VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar, (Amortismanlar bakımından üzerinde durulması gereken bir nokta aynı işletmede üretilen ve yetiştirildikten sonra amortismanına tabi bir iktisadi kıymet olarak kullanılan hayvanların durumudur. İleride demirbaş olarak kullanılacak hayvanlar (damızlık vb.) için doğumdan itibaren yapılan

masraflar gider yazılmayıp aktifleştirilir. Böylece kullanılmaya başlanılıncaya kadar ki giderler maliyeti oluşturur ve bu tutarlardan amortisman ayrılır.)

- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde VUK'un 328'inci maddesine göre hesaplanan zararlar, (Zirai işletmede kullanılan gayri menkul satışlarından doğan zararlar gider yazılamaz)

- İşletmeye dahil olup aynı zamanda zati ve ailevi ihtiyaçlar için kullanılan araçların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı,

İşletmede üretilip tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai ürünler emsal bedelleri üzerinden masraf yazılır. Gerçek usule geçen çiftçilerin önceki yıllardan devreden ürünleri ise ortalama maliyet esasına göre değerlendirilerek gider yazılacaktır.

Gerçek usule tabi olan çiftçiler zirai faaliyetlerinden zarar etmiş olsalar veya hiç kazanç elde etmemiş olsalar dahi yıllık beyanname vermek zorundadır.

4.4- Zirai Kazançlara İlişkin Muafiyet ve İstisnalar:

Zirai Kazançlara ilişkin istisna ve muafiyetler aşağıdaki gibidir:

a- Arızı Nakliye Ücretleri (GVK md. 9/5)

b- Teşvik İkramiyesi (GVK md.29/1)

c-Yatırım İndirimi (GVK md.19): Zirai Kazanç sahibinin yatırım indiriminden yararlanabilmesi için bilanço esasına göre defter tutması gerekir.

5- ÜCRETLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde ücret, " İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edi-

lebilen menfaatlerdir." şeklinde tanımlanmıştır. Yine aynı maddenin ikinci fıkrasında ise 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 ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak koşulu ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının ücret olma niteliğini değiştirmeyeceği hükümü yer almaktadır. Ayrıca üçüncü fıkra da ücret tanımına girmeyen ancak ücret olarak vergilendirilmesi uygun görülen ödemeler sıralanmıştır. Buna göre ücret olarak sayılan ödemeler aşağıdaki gibidir:

- İstisna Dışında Kalan Emeklilik, Maluliyet, Dul ve Yetim Aylıkları

- Evvelce Yapılmış veya Gelecekte Yapılacak Hizmetler Karşılığında Verilen Para ve Ayınlarla Sağlanan Menfaatler

- TBMM, İl Genel Meclisi, Belediye Meclisi Üyelerine, Komisyon Üyelerine ve Benzerlerine Ödenen veya Sağlanan Para, Ayın ve Menfaatler,

- Yönetim ve Denetim Kurulları Başkanı ve Üyeleriyle Tasfiye Memurlarına Bu Sıfatları Dolayısıyla Ödenen veya Sağlanan Para, Ayın ve Menfaatler,

- Bilirkişilere, Resmi Arabuluculara, Ekspertlere, Spor Hakemlerine ve Her Türlü Yarışma Jürisi Üyelerine Ödenen veya Sağlanan Para, Ayın ve Menfaatler,

- Sporculara Transfer Ücreti veya Sair Adlarla Yapılan Ödemeler ve Sağlanan Menfaatler.

5.1- ÜCRETLERDE İSTİSNALAR

5.1.1- Diplomatik Ücret İstisnası

5.1.1.1- Diplomat Muaflığı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi ile, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç)

ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler, bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Madde hükmünde sayılan kişiler gelir vergisinden muaf olduğundan, bunların elde ettikleri ücret gelirleri vergilendirilmeyecektir.

5.1.1.2- Ücret İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu’nun 16. maddesi ile de, yabancı elçilik ve konsoloslukların 15. maddeye girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edilmiştir.

5.1.2- Mütferrik İstisnalar

5.1.2.1- Ücretlerde;

Gelir Vergi Kanunu’nun 23. maddesinde ücretlerde istisnalar düzenlenmiş olup, bu istisnalar aşağıdaki gibidir:

- El ile Dokunan Halı ve Kilim İmalatında Çalışanların Ücretleri
- Gelir Vergisinden Muaf veya Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Çiftçilerin Yanında Çalışan İşçilerin Ücretleri
- Toprak Altı Maden İşletmelerinde Çalışanların Yalnızca Yer Altında Çalıştıkları Zamanlara Ait Ücretleri
- Köy Görevlilerinin Ücretleri
- Hizmetçilerin Ücretleri
- Sanat Okulu Öğrencileri, Hükümlü, Tutuklu ve Düşkünlerin Ücretleri
- Hizmet Erbabına İşyeri ve Müştemilatında Verilen Yemekler (İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 10,00.-TL’yi aşmaması ve buna ilişkin ödemenin

yemek verme hizmetini sağlayan mükellefçe yapılması gerekir.)

- Hizmet Erbabına Konut Vermek Suretiyle Menfaat Sağlanması (GVK’nın 23.maddesinin 9 numaralı bendi ile, maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlara müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile, mülkiyeti işverene ait olan ve brüt alanı 100 m²’yi aşmayan konutların hizmet erbabına konut olarak tahsis edilmesi suretiyle sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisna edilmiştir.)

- Hizmet Erbabının Toplu Olarak İşe Gidip Gelmeleri için Yapılan Taşıma Giderleri
- Emekli, Maluliyet, Dul ve Yetim Aylıkları
- Çıraklık Ücretleri
- Yabancı Ülkelerde Bulunan Sosyal Güvenlik Kurumları Tarafından Ödenen Emekli, Maluliyet, Dul ve Yetim Aylıkları
- Kanuni ve İş Merkezi Türkiye’de Bulunmayan Dar Mükellefiyete Tabi İş Verenler Tarafından Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler
- Amatör Sporculara Ödenen Ücretler

5.1.2.2- Gider Karşılıklarında İstisna

Gelir Vergisi Kanunu’nun 24. maddesi ile gider karşılığı olarak hizmet erbabına yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiş olup, bu ödemeler dört bent halinde sayılmıştır.Bunlar;

a) Harcırah Kanununa Tabi Kurumlar Tarafından Harcırah veya Yolluk Olarak Yapılan Ödemeler

b) Harcırah Kanunu Kapsamı Dışındaki Müesseseler Tarafından Ödenen Harcırahlar (Bu müesseseler tarafından verilen gerçek yol gider-

lerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler -bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur- gelir vergisinden istisna edilmiştir.)

c) Devlet Memurlarına Ödenen Yakacak Yardımları

d) Sayım ve Seçim İşlerinde Çalıştırılanlara Ödenen Gider Karşılıkları

5.1.2.3- Tazminat Ve Yardımlarda İstisna

Tazminat ve yardımlarda başlığı altında düzenlenen Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesi ile aşağıda sayılan tazminat ve yardımlar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

a) Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar

b) Muhtaç Olanlara Belli Bir Süre için veya Hayat Kaydıyla Yapılan Yardımlar

c) Emekli Sandıklarınca Ödenen İkramiyeler ve Toptan Ödenen Tazminatlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.)

d) Çocuk Zamları (Bu zam miktarı Devletçe verilen miktarları aştığı takdirde fazlası vergiye tabi tutulacaktır.)

e) Evlenme ve Doğum Yardımları (Evlenme ve doğum yardımları için maktu bir istisna tutarı belirlenmemiş olup, ücret aylık olarak ödeniyorsa 2 aylık ücret, günlük olarak ödeniyorsa 60 günlük ücret kadarlık kısım istisnaya konu yapılmıştır.)

f) Sosyal Sigorta Kurumları Tarafından Sigortalılara Yapılan Ödemeler

g) Kıdem Tazminatları (1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz) gelir vergisinden istisna edilmiştir.)

h) Nafakalar

i) Yardım Sandıklarınca Yapılan Yardımlar

j) Yabancı Ülkede Bulunan Sosyal Güvenlik Kurumları Tarafından Ödenen İkramiyeler ve Geri Ödenen Mevduat

5.1.2.4- Vatan Hizmetleri Yardımlarında

Gelir Vergisi Kanunu'nun 26. maddesi ile vatan hizmetlerinde bulunmuş kişilerin ve yakınlarının zor duruma düşmelerini önlemek için yapılan vatan hizmetleri yardımları gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu yardımlar şunlardır:

a) Harb Malullüğü Zamları,

b) Harb Malullerine ve Şehit, Dul ve Yetimlerine Verilen Tekel Beyiyeleri

c) Şehitlerin Dul ve Yetimlerine, Şehit Dul ve Yetim Sıfatıyla Yapılan Her Türlü Ödemeler

d) Vatan Hizmeti Tertibinden Bağlanan Aylıklar ile Ödenen Mükafatlar

5.1.2.5- Teçhizat Ve Tayin Bedellerinde İstisna

Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesi ile hizmet erbabına ve öğrencilere verilen bazı teçhizat ve tayin bedelleri gelir vergisinden müstesna tutulmuştur:

a) Özel Kanunlara Dayanılarak Verilen Yemek ve Hayvan Yem Bedelleri veya Bu Mahiyette Yapılan Ödemeler

b) Demirbaş Olarak Verilen Giyim Eşyası

c) Tahsilde Bulunanlar İçin Yapılan Giyim Giderlerinde İstisna

5.1.2.6- Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisna

Gelir Vergisi Kanunu'nun 28. maddesi ile tahsil ve tatbikat gideri karşılığı olarak yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bunlar;

a) Yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar (Özel müesseseler tarafından yapılan ödemelerin istisna haddini aşan kısmı vergiye tabidir.),

b) Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iştirak, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar,

c) Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masrafları deruhte edenler tarafından verilen paralar

5.1.2.7- Teşvik İkramiye Ve Mükafatlarda İstisna

Gelir Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi ile teşvik gayesiyle verilen ikramiye ve mükafatlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Gelir vergisinden istisna olan bu ikramiye ve mükafatlar aşağıdaki gibidir.

a) Teşvik maksadıyla verilen ikramiye ve mükafatlar

b) Uçuş, dalış gibi hizmetler dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar

c) Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler

d) Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler

5.2- ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu ile ücretlerin;

- Gerçek ücretler

- Diğer ücretler

olmak üzere iki usulde vergilendirilmesi öngörülmüştür.

5.2.1- GERÇEK ÜCRETLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrasında yer alan gerçek ve tüzel kişiler nezdinde çalışan ve tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilen hizmet erbabı ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 95. maddesinde yer alan ve vergi tevkifatına tabi olmayan hizmet erbabının ücretleri gerçek usulde vergilendirilir.

Ücretin gayrisafi tutarının tespiti ile ilgili özellik arz eden hususlar aşağıdaki gibidir:

- Ücretlinin brüt maaşı ve buna ilaveten başka adlar altında yapılan ödemeler ücretin gayri safi tutarını oluşturmaktadır.

- Ücretin yabancı para ile ödenmesi halinde alınan tutar ödeme günündeki kurla TL'ye çevrilmek suretiyle gayrisafi ücret bulunacaktır.

- Dışarıdan alınarak verilen gıda maddeleri, giyim eşyaları ve benzerleri için ödenen KDV dahil satın alma bedeli kadar hizmet erbabına net ücret ödenmiş sayılacaktır.

- İşletmenin ürettiği mallardan verilmesi halinde ise hizmet erbabına ödenen net ücret tutarı, verilen malın KDV dahil ortalama perakende satış fiyatı kadar olacaktır.

- Tespit edilen net ücret tutarından, hizmet erbabının tabi olduğu vergi oranı baz alınmak suretiyle brüt ücrete ulaşılacak ve yapılan diğer nakdi ödemelerle birleştirilerek ücretin gayri safi tutarı tespit edilecektir.

- Çalışanlara sağlanan ve para ile ölçülebilen menfaatler ne şekilde ve ne türde olursa olsun çalışan yönünden ücret sayılmıştır.

Gerçek usule tabi ücretlerin vergilendirilmesi 2 şekilde yapılmaktadır.

a) Ücretten işveren tarafından vergi tevkifatı yapılması

b) Yıllık beyanname ile elde edilen ücretin beyan edilmesi

5.2.1.1- Ücretten İşveren Tarafından Vergi Tevkifatı Yapılması

İstisnadan yararlananlar ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 95. maddesinde düzenlenen tevkifata tabi olmayan ücretler hariç, bütün ücret ve ücret sayılan ödemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca tevkifata tabidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 96. maddesinde vergi tevkifatının ücretin safi tutarı üzerinden yapılacağı belirtilmiştir. Ücretin vergi tevkifatına tabi safi tutarı ise, gayri safi ücret tutarından;

-31. maddede yer alan sakatlık indirimi

-63. maddede yer alan indirimler

düşülmek suretiyle bulunacaktır.

5.2.1.2- Yıllık Beyanname ile Beyan Edilen Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

2009 yılında elde ettikleri ücret gelirleri nedeniyle beyanname vermek zorunda olanlar aşağıda sayılmıştır.

- Birden fazla işverenden ücret almakla birlikte birden sonraki işverenlerden aldıkları ücretlerin toplamı, 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2009 yılı gelirleri için 22.000.-TL) aşan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler,(Beyannameye tevkif suretiyle vergilendirilen ücretlerin tamamı dahil edilecektir.)

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinde yazılı ücret istisnasından yararlanamayan elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,

- Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler,

- Tevkif suretiyle vergilendirilmeyen yukarıda sayılanlar dışında kalan ücretler,

Yukarıda sayılan ve gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilen bu ücret gelirlerinden;

a) Sakatlık İndirimi(GVK 31 ve 89/3 maddelerine göre)

b) Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesine göre yapılacak indirimler

c) Gelir Vergisi Kanunu'nun 89.maddesine göre yapılan yardım ve bağışlar

İndirim konusu yapılacaktır.

Ücret gelirinin beyan edilmesi halinde özürlü hizmet erbabının yanı sıra bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan hizmet erbabı da sakatlık indiriminden faydalanacaktır.

5.2.2- DİĞER ÜCRETLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanunla değişik ve diğer ücretler başlığını taşıyan 64' üncü maddesinde "Aşağıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri, takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir." denildikten sonra, bu usule tabi olacaklar 5 bent halinde sayılmıştır.

1- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar,

2- Özel hizmetlerde çalışan şoförler,

3- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı işçiler,

4- Gayrimenkul sermaye iradı erbabı yanında çalışanlar,

5- Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması nedeniyle, Danıştay'ın müspet mütalaasıyla, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

Bu madde kapsamında diğer ücret olarak vergilendirilecekler Vergi Usul Kanunu'nun 247.maddesinin 1 nolu bendine göre vergi karnesi almak zorundadırlar ve vergilendirilmeleri de karne esasına göre yapılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 64. maddesinin son fıkrasına göre diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de diğer ücretler beyannameye dahil edilmez.

Diğer ücretlilerde vergilendirme dönemi Gelir Vergisi Kanunu'nun 108. maddesine göre hizmetin ifa olduğu takvim yılıdır. Diğer ücretleri elde eden hizmet erbabı hizmetin ifa olduğu takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlanması halinde ise işe başlama tarihinden itibaren bir ay içerisinde vergi dairesine başvurarak vergilerini tarh ettirmek ve karnelerine bu vergiyi yazdırmak zorundadırlar. Karneye yazdırılarak tarh edilen vergi aynı anda tahakkuk eder.

Diğer ücretlilerin vergisinin ödenme zamanı ise aşağıdaki şekildedir:

- Öteden beri işe devam edenlerde, yıllık verginin yarısı takvim yılının ikinci (Şubat) , diğer yarısı sekizinci (Ağustos) ayında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

- Takvim yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlarda, yıllık verginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda, diğer yarısı takvim yılının sekizinci (Ağustos) ayında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

- Takvim yılının ikinci yarısı içinde işe başlayanlarda verginin karneye yazıldığı ayda ödenir.(GVK 118.Md.)

- Takvim yılının birinci yarısında işini bırakan diğer ücret sahiplerinden keyfiyeti takvim yılının ikinci yarısı girmeden haber verenlerin ikinci taksite isabet eden vergileri terkin edilir.(GVK 110.Md)

- Diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı muhtasar beyannameye tabi işverenler nezdinde çalışmaya başladıkları takdirde, bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergiler gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilir ve mahsubu yapılan miktar hizmet erbabının vergi karnesine işveren tarafından kaydolunur.

6- SERBEST MESLEK KAZANÇLARI

6.1- SERBEST MESLEK FAALİYETİ VE UNSURLARI:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinin ikinci fıkrasında serbest meslek faaliyeti;" Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanıma göre serbest meslek faaliyetinin ana unsurları şunlardır:

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

Serbest meslek faaliyetinin varlığından söz edebilmek için gerçekleştirilen faaliyetin yukarıda sıraladığımız dört unsuru taşıması gerekmektedir.

6.2- SERBEST MESLEK ERBABI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 66'ncı maddesinde serbest meslek erbabı, "Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerdir." şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca söz konusu maddede serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu

vasfı değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla serbest meslek erbabı olan bir kişi aynı zamanda ticari kazanç sahibi olabileceği gibi ücretli de olabilir.

6.3- SERBEST MESLEK ERBABI SAYILAN KİŞİLER

6.3.1- Özel Olarak Serbest Meslek Erbabi Sayılan Kişiler:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 66'ncı maddesinde serbest meslek erbabı sayılan kişiler belirtilmiştir. Bunlar ;

- Gümrük Komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar ;

- Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya diğer suretlerde serbest meslek kazancından hisse alanlar;

- Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;

- Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;

- VUK'un 155'inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyetlerde bulunanlar;

GVK'nın 66'ncı maddesinin 5 nolu bent hükmüne göre, Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar serbest meslek erbabı sayılmaktadırlar. Dolayısıyla bu kişilerin faaliyeti de serbest meslek faaliyeti olmaktadır. Ancak, parantez içi hükümle, şartlar-

dan 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 muaf tutulmuştur.

6.3.2- Kanun Hükmünden Serbest Meslek Erbabi Olduğu Anlaşılan Kişiler:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre; Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler de (faaliyetin devamlılık şartına bakılmaksızın) serbest meslek kazancı sayılmaktadır. Bu doğrultuda Hakemlerin faaliyetleri (ilmi veya mesleki veya ihtisasa dayanması zorunlu olmayan bir hizmet olsa da) serbest meslek faaliyeti olup hakemler de serbest meslek erbabı sayılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesine göre; telif hakları ve ihtira beratlarının bizzat müellifleri veya bunların yasal mirasçıları tarafından kiralanması veya satılmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Bu kazancı sağlayan kişi de serbest meslek erbabıdır.

6.4- SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ

Serbest meslek kazancının tespitini düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesinde; Serbest meslek kazancının bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyetler dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükme bağlanmıştır.

Ayrıca kazancın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulan serbest meslek kazanç defteri'ne istinaden tespit edileceği belirtilmiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilecek giderler GVK' nın 68'inci maddesinde sayılmıştır.

Serbest meslek kazancı, tahsil olunan hasılat-tan yapılan giderlerin düşülmesi suretiyle gerçek usulde tespit edilmektedir.(GVK md.67)

Tam mükellefiyette, serbest meslek kazancı gerçek usulde ve serbest meslek kazanç defteri üzerinden tespit edilir. Ayrıca serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif şirketler ve adi komandit şirketlerde de, bilanço esasında tutulan defterler serbest meslek kazanç defteri yerine geçer.

6.5- SERBEST MESLEK KAZANCINDA ELDE ETME (HASILAT)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesinde de belirtildiği gibi serbest meslek kazancı tahsil olunan hasılattan yapılan giderlerin düşülmesi suretiyle tespit edilmektedir. Bu maddeden de anlaşılacağı üzere serbest meslek kazancında hasılatın elde edilmesi, "tahsil esasına" bağlanmıştır. Dolayısıyla hak edilmiş olan bir gelir tahsil edilmemiş olursa hasılatı dahil edilemeyeceği gibi, henüz hak edilmemiş bir gelir için avans niteliğinde bir tahsilat yapılmış ise tahsil edildiği yıl hasılatına dahil edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesi uyarınca nakden tahsil edilmemiş olmasına rağmen aşağıdaki haller de tahsil hükmündedir:

- Öğrenmeleri şartıyla, namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması.

- Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz.) veya müşterisine olan borcu ile takası.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesinde; Serbest meslek erbabının müşterisinden veya müvekkilinden serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere, para ve ayın şeklinde alınan

gider karşılıklarının da hasılat sayıldığı, ancak vergi, resim, harç, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri ve müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınların ise hasılat sayılamayacağı hükme bağlanmıştır.

6.5.1- Özel Durumlar

Serbest meslek kazancında elde etme yönünden genel ilke olarak bağlı kalınması gereken tahsilat esası, bazı hallerde özellikli durumlara yol açmaktadır. Bu özellikli durumlar şunlardır:

• İşin terki:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 82'nci maddesinin 5 nolu bendinde, gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançların (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil) arızı kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

• Memleketin terki halinde durum:

Memleketin terk edilmesi halinde henüz tahsil edilmemiş durumda olan hasılatlar, tahsil edildiği ileriki yıllarda vergilenecektir. Fakat, sonraki yıllarda elde edilecek gelir mükellefin Türkiye'yi terk etmiş olması sebebiyle, dar mükellefiyet esasında vergiye tabi serbest meslek kazancı olacaktır. Eğer memleketin terk edildiği yılda, peşin tahsil edilmiş olan bir hasılatın iade edilen bir kısım söz konusu ise, iade edilen tutar o yılın matrahından indirilecektir.

• Ölüm hali:

Ölüm halinde, peşin tahsil edilmiş ve henüz tam olarak hak kazanılmamış durumda olan bir hasılatın iade edilen bir meblağ varsa, ölüm tarihi itibarıyla tespit edilecek matrahtan düşülecektir.

• **Serbest meslek faaliyetinin kollektif ve adi komandit şirket statüsünde yapılması halinde elde etme:**

Serbest meslek faaliyetinin kolektif şirket ve adi komandit şirket statüsü içinde yapıldığı halde bilanço usulüne göre defter tutulmasına rağmen, sağlanan gelirin serbest meslek kazancı sayılacağı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65' inci maddesinde hükme bağlandığından bu durumda da tahsilat esasının geçerli olması gerekir.

6.6- SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA İSTİSNALAR

6.6.1- Telif Kazançları İstisnası:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde yer alan düzenlemeyle; Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlerin ve bunların yasal mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretlerin de istisnaya dahil edileceği kanun metninde belirtilmiştir.

Yukarıdaki yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi halinde de; istisna hükmünün uygulanmasına engel bir durum söz konusu olmayacaktır.

Serbest meslek kazançları istisnasının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

Bu sebeple elde edilecek bahse konu hasılat üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 /2-a maddesi uyarınca **%17** oranında tevkifat yapılacaktır.

6.6.1.1- Telif Kazançları İstisnasından Yararlanamayacak Olanlar:

GVK 18. maddede sayılan telif kazançları istisnasından yararlanacak kişiler dışındakiler ile istisnadan yararlanan kişilerin kanuni mirasçıları dışında kalan mansup mirasçılar bu istisnadan yararlanamayacaktır.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde belirtilen kişilerin, işveren ile ilişkisi, hizmet ilişkisi olduğu takdirde alınan bedel ücret olacağından bahse konu kişilerin serbest meslek kazançlarına ait olan bu istisnadan yararlanmaları söz konusu olmayacaktır.

Örnek: Yazdığı hikayeleri gazeteye satan bir yazarın elde ettiği gelir serbest meslek kazancıdır. Fakat yazarın bir gazetede kadrolu çalışarak hikaye yazması durumunda bu faaliyet karşılığında alacağı bedel ücrettir.

Örnek: Bir gazetede hizmet akdi ile çalışan ve bordroya dahil olan bir yazarın gazeteye yazdığı şehir hikayeleri karşılığında aldığı ücret istisnadan yararlanmadığı halde, aynı yazarın günlük şehir hikayeleri dışında yazdığı bir romanın telif hakkını gazeteye devir ve temlik etmesinden elde ettiği kazançta istisna hükmü uygulanacaktır.

6.6.1.2- Telif Kazancı İstisnası Kapsamına Giren Eserler:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesine göre;

- *Şiir, Hikaye, Roman, Makale, Bilimsel Araştırma Ve İnceleme, Bilgisayar Yazılımı, Röportaj, Karikatür, Fotoğraf, Film, Video Bant, Radyo Ve*

Televizyon Senaryo Ve Oyunu Gibi Eserler, İhtira Beratı istisna kapsamına girmektedir. Ancak istisnanın uygulanabilmesi için sahibine özgü bir eser olması gerekmektedir.

6.6.1.3- Telif Kazancı İstisnası Kapsamına Giren Hasılat:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde belirtilen istisna kapsamına giren, serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirin tutarı ne olursa olsun istisnadan yararlanacaktır.

Hasılatın ise, bahse konu eserlerin; gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması, kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilmesi gerekmektedir. Ancak bu hasılat üzerinden GVK'nın 94/2-a maddesi uyarınca %17 oranında tevkifat yapılacaktır.

Örnek: İsim yapmış bir ressamın ölümü ile sağlığında yapmış olduğu tablolar; kanuni mirasçılara kalmıştır. Mirasçılar, hatıra olarak saklayacakları tablolar dışında kalan tüm tabloları çeşitli fiyatlarla satışa çıkartmışlardır. Bunlardan, mirasçı Savaş Bey, üç tablosunu bir anonim şirkete 4.500.-TL'ye satmıştır. Savaş Bey'in, anonim şirkete satmış olduğu tablolar karşılığı aldığı 4.500.-TL den , GVK'nın 94. maddesi hükmü gereğince % 17 gelir vergisi kesintisi yapılacaktır. Zira kanuni mirasçıların bir eser üzerindeki hakkı satmaları ya da kiraya vermeleri sonucu elde edecekleri gelirler, serbest meslek kazancı sayılarak gelir vergisinden istisna tutulmuş bulunmasına rağmen (istisna hükmünün 94'üncü maddeye şümülü olmadığından) 94'ncü maddede yer alan tevkifata tabidir.

Örnek: Yukarıdaki örnekte sözü edilen miras-

çılarından Hüseyin Bey ise; kendisine kalan tablolardan birisini, bir ev kadınına 950.-TL'ye satmıştır. Tablo, GVK'nın 94. maddesi çerçevesinde, vergi tevkifatı yapmakla yükümlü olmayan bir kişi konumundaki ev kadını tarafından satın alınmıştır. Bu alım dolayısıyla, kanuni mirasçıya ödemenin yapılmasında; gelir vergi kesintisi söz konusu değildir.

Örnek: Ezgi Hanım, bir ressamdan 1000.-TL'ye satın almış olduğu tabloyu, mali sıkışıklığı dolayısıyla 1.750.-TL'ye , bu konuda faaliyet gösteren bir ticari işletmeye satmıştır. Burada, eseri ressamdan satın alan kişi; eseri yapan olmadığı gibi kanuni mirasçı da değildir. Bu durumun sonucu olarak, kişinin sağladığı gelir, serbest meslek kazancı kapsamına girmemektedir ve söz konusu istisnaya tabi değildir. Eseri yapanlar ve kanuni mirasçılar dışındaki kişilerin eser üzerindeki haklarını kiraya vermeleri gayrimenkul sermaye iradı olarak işleme tabi tutulurken, yine bu kişilerin sahibi bulundukları eseri satmaları sonucu sağlayacakları kazanç diğer kazanç ve iratlar kapsamında değerlendirilecektir.

6.6.2- Sergi ve Panayır İstisnası:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi hükmü uyarınca dar mükellef serbest meslek erbabının, hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, gelir vergisi kapsamı dışında bırakılmıştır.

6.7- MESLEKİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

Serbest meslek erbabı, kazancını tespit ederken aşağıda belirtilen giderleri kazançtan indirim konusu yapabilmektedir.

- Gelir Vergisi Kanunu 68'inci madde kapsamında indirilecek giderler.

- Gelir Vergisi Kanunu 89'uncu madde kapsamında indirilecek giderler.

6.7.1- Gelir Vergisi Kanunu 68'inci Madde Kapsamında İndirilecek Giderler;

GVK 68' inci madde kapsamında serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasılatlardan indirilebilecektir. Bunlar;

1. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler :

Serbest meslek kazancından indirilebilecek genel giderleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

a-) İşyeri kirası,

b-) Aydınlatma, ısıtma ve telefon giderleri,

c-)Serbest meslek faaliyetiyle ilgili şehir içi ulaşım, posta, telgraf ücretleri gibi müteferrik giderler,

d-) Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için gerekli diğer giderler,

Bu giderlerden işyeri kirası ve aydınlatma, ısıtma ve telefon giderleri ile ilgili özellikli durumlar bulunduğundan bu giderler aşağıda özet olarak açıklanmıştır.

a) İşyeri kirası:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin 1 numaralı bendinin parantez içi hükmünde;

- İkametgahlarının bir kısmını işyeri olarak kullananların, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi sair masrafların yarısını gider olarak indirebilecekleri,

- İşyeri kendi mülkü olanların kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananların amortismanının yarısını gider yazabilecekleri belirtilmiştir.

İşyerinin kira ile tutulması durumunda serbest meslek kazancının tespitinde kira bedelinin gider yazılabilmesi için ödenmiş olması şarttır. Kira be-

deli hangi dönemde ödenmiş ise o dönemde gider yazılabilir. Gelecek dönemlere ait ödenen kira bedellerinin peşin ödenmesi halinde ödenen kira bedelinin tamamı ödendiği yılda gider yazılabilir. Gelecek dönemlere ait kirası peşin ödenen işyerinden sözleşmede belirtilen süreden önce boşatılarak peşin ödenen kiranın bir kısmının geri alınması durumunda alınan kira bedeli alındığı yıla hasılat olarak kaydedilir.

İşyerinin serbest meslek erbabının mülkiyetinde bulunması ve tamamen işyeri olarak kullanılması halinde işyerine ait amortismanın tamamı gider yazılır. Serbest meslek erbabının mülkiyetinde bulunan bu yerin hem işyeri hem mesken olarak kullanılması halinde amortismanın yarısı gider yazılır.

Serbest meslek faaliyeti bir ortaklık halinde ve ortaklardan birine ait binada yürütülüyorsa, binanın sahibi ortağa ödenen kira bedelinin tamamı gider yazılabilir. Eğer kira ödenmiyor ise işyerinin emsal kira bedelinin tespit edilmesi ve bu miktarın gayrimenkulun sahibi ortak yönünden gayrimenkul sermaye iradı sayılması ve serbest meslek faaliyeti yönünden de gider yazılması gerekir.

b) Aydınlatma, ısıtma ve telefon giderleri:

- * Mesken ve işyerlerinin bir arada bulunması halinde işyerinin aydınlatılması ve ısıtılması için ödenen (havagazı, doğalgaz, elektrik vb.) giderlerin yarısı hasılatlardan indirim konusu yapılabilir.

- * Mesken ve işyerlerinin bir arada kullanılması halinde serbest meslek faaliyetlerinin yapılmasında kullanılan telefona ait giderlerin yarısı hasılatlardan indirim konusu yapılabilir.

- * Serbest meslek kazancının elde edilmesi, idamesi ile açık ve doğrudan bir bağın bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile münasip bulunması halinde özel araç

ve cep telefonlarına ilişkin giderlerin de indirimi mümkündür. (Özel mahiyette yapılan konuşma ücretlerinin gider olarak değerlendirilmesi söz konusu değildir.)

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ile 27'nci maddede yazılı giyim giderleri.

3. Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri:

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

- İkametgahın aynı zamanda işyeri olarak kullanılması halinde, hem işte hem de ikametgahta kullanılabilecek tesisat ve demirbaşın amortismanlarının yarısı gider yazılabilir. Söz konusu tesisat ve demirbaşlar sadece işte kullanılabiliyorsa amortismanların tamamı gider yazılır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/4'üncü maddesinin parantez içi ifadesinde ise; amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde VUK'un 328'inci maddesine göre hesaplanacak zararların da gider yazılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin 4 numaralı bendinde serbest meslek erbabının envantere dahil olan binek otomobillerinin giderlerini ve VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlarını gider olarak hasılatтан indirmelerine imkan tanımıştır. Bu nevi giderlerin hasılatтан indirilebilmesi için söz konusu binek otomobillerinin envantere dahil edilmesi şarttır.

213 sayılı VUK'un mükerrer 298.maddesi hükmüne göre serbest meslek erbabları amortismanla tabi iktisadi kıymetlerini enflasyon düzeltmesine tabi tutup, düzeltilmiş değerler üzerinden amortisman ayırabilirler.

5. Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,

6. Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller,

7. Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri,

8. Emekli Sandıklarına Ödenen Giriş ve Emeklilik Aidatı ile mesleki teşekküllere ödenen aidat,

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

10. Mesleki Faaliyetle İlgili Olarak Kanun, İlam ve Sözleşmeye Göre Ödenen Tazminatlar.

6.8- KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLEMİYECİK GİDERLER

Gelir Vergisi Kanunu'nda serbest meslek kazancının tespitinde indirilemeyecek giderlere ilişkin düzenlemeye sadece indirilebilecek mesleki giderleri tanımlayan 68. maddenin son fıkrasında yer verilmiştir. Söz konusu fıkra hükmüne göre, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez.

6.9- SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA VERGİ TEVKİFATI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94' üncü maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar belirtilmiş, aynı fıkranın ikinci bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm gereği uygulanacak tevkifat oranları aşağıdaki gibidir.

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden % 17. (GVK. 94 / 2-a)

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin dört numaralı bendinde dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden %20. (GVK. 94/4)

- Diğerlerinden %20. (GVK. 94/2-b)

Tevkifat uygulamasında serbest meslek kazancının devamlı veya arızı olmasının herhangi bir önemi yoktur.

Örnek: B Ltd. Şti.'nin icra davasına bakan avukat Murat Bey'e ödenmesi gereken tutar 3.000.-TL.'dir. B Ltd. Şti.bu tutarı öderken Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 2-b fıkrası uyarınca %20 vergi tevkifatı yapacak ve kalan kısmı Murat Bey'e ödeyecektir. Yapılacak işlem ise:

Avukat Murat Bey'e ödenmesi gereken tutar = 3.000 - (3.000 * %20) = 2.400.-TL. şeklinde olacaktır. B Ltd.Şti. tarafından tevkif edilen 600.-TL ise muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenecektir. Avukat Murat Bey ise bu tutarı (600.-TL) vereceği yıllık beyanname üzerinden kesilen vergiden mahsup edecektir.

6.10- DAR MÜKELLEF SERBEST MESLEK ERBABININ VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesiyle serbest meslek kazancının Türkiye'de elde edilmesi, serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesine bağlanmıştır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına göre de dar mükellef serbest meslek erbabının Türkiye'de vergilendirilmesi, Türkiye'de devamlı kullanabileceği sabit bir iş yerine sahip olması ve 12 aylık sürede 183 günden fazla Türkiye'de kalma şartına bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının 2 numaralı bendinde dar mükelleflerin elde ettikleri serbest meslek kazançlarından tevkif suretiyle vergilendirilenler için Türkiye'de beyan edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 2'nci bendi ile hükümetin müsaadesi ile açılan sergi ve panayırarda dar mükelleflerin yaptıkları serbest meslek faaliyetinden elde ettikleri gelirler Türkiye'de başka iş yeri veya daimi temsilcilikleri bulunmamak şartıyla gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu nedenle dar mükellefler bu gelirleri için beyanname vermeyeceklerdir.

Dar mükelleflerin vergi tevkifatına tabi olmayan arızı serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları için Gelir Vergisi Kanunu'nun 101'inci maddesine göre münferit beyanname vereceklerdir. Faaliyetin arızı olmaması halinde ise yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

GVK'nın 94' üncü maddesi gereğince dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabından tevkifat yapılması halinde ayrıca yıllık beyanname verilmesi gerekmez.Yapılan bu tevkifat nihai vergileme yerine geçer. Yıllık beyan verilmesini gerektiren durumun olması halinde bile bu gelir verilecek beyannameye dahil edilmez.

7- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ

7.1- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TANIMI:

Gayrimenkul Sermaye İradı; Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirdir.

• Özellik Arz Eden Durumlar

- İhtira beratının mucitleri veya kanuni miras-

çıları ile telif haklarının müellifleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Üçüncü şahıslar tarafından kiralanması ise gayrimenkul sermaye iradidir.

- Kanun maddesinde belirtilen mal ve hakların ticari veya zirai bir işletmeye dahil olması halinde bunların iratları ticari veya zirai kazanç olarak nitelendirilir. Ancak, ticari bir işletme sahibinin işletmeye dahil olmayan (kişinin şahsi malı olan) gayrimenkulden elde ettiği kira geliri gayrimenkul sermaye iradı olduğu tabiidir.

- Kişinin özel servetine dahil bir mal veya hakkın bir ticari işletmeye safi kardan belli bir pay alınması karşılığında kiraya verilmesi halinde elde edilen gelir, gayrimenkul sermaye iradidir. Ancak, kullanma ve yararlanma hakkı karşılığında bir ticari işletmenin karı ile zararına da katılım olursa kar payı ticari kazanç sayılır.

7.2- GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA ELDE ETME:

Gayrimenkul sermaye iratları için elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Tahsil ise, nakdi ve aynı olarak elde edilmiş değerleri kapsar. Aynı olarak tahsil edilen kiralarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedel ile paraya çevrilir.

Geçmiş yıllara ait olarak tahsil edilen kiralarda tahsil edildiği yılın, gelecek yıllara ait olup peşin tahsil edilen kiralarda, ilgili bulundukları yılların iradı sayılır. Ancak; ölüm ve memleketi terk hallerinde varsa peşin tahsil edilen kiralarda mükellefiyetin kalktığı yılın hasılatı sayılır.

Kiracı tarafından gayrimenkulu genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen değerlerin kira süresi sonunda bedelsiz olarak kiraya verene devrolunması halinde, söz konusu değerler kiraya veren tarafından bu tarihte aynen tahsil edil-

miş kira hükmünde olup, elde etme tarihindeki emsal bedeli tespitinin takdir komisyonu aracılığı ile yapılması gerekir.

Yabancı parayla yapılan ödemeler ödeme gününün borsa rayıcı yoksa Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek kur üzerinden Türk Parasına çevrilir.

7.3- EMSAL KİRA BEDELİ:

Genel kural olarak gayrimenkul sermaye iratlarında nakden ve aynen elde edilen kira bedeli hasılat sayılır. Ancak bazı durumlarla mal ve haklar bedelsiz ya da düşük bedelle başkalarının istifadesine bırakılabilir. Bu gibi durumlarda kiraya verilen mal ve hakların kira bedeli emsal kira bedelinden düşük olamaz. Emsal kira bedeli artık bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir ve tespit edilmiş kirası, bu suretle tespit edilmiş kira mevcut değilse VUK'a göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. (Vergi değeri bina ve arazinin rayiç bedelidir.) Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa VUK'un servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerinin %10'udur.

GVK madde 73'e göre aşağıdaki durumlar için emsal kira bedeli hesaplanmaz:

a) Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,

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

c) Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi

d) Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda.

7.4- İNDİRİLECEK GİDERLER:

Kira gelirlerinde safi irat; gayrisafi hasılatıradın sağlanması için yapılan giderler indirildikten sonra kalan olumlu farktır. Safi irat iki şekilde tespit edilir.

7.4.1- Gerçek Gider Usulü:

Bu usulün tercih edilmesi halinde; safi iradın bulunması için brüt kira (gayrisafi hasılat) tutarından GVK'nın 74.maddesinde 11 bent halinde sayılan aşağıdaki giderler indirilebilir.

1. Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri;

2. Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderleri;

3. Kiraya verilen mal ve haklara müteallik sigorta giderleri;

4. Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılatı uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım 88'inci maddenin 3'üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz),

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

6. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar ;

7. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakın iktisadi değerini artıracak surette tevsi, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyar olunan giderler onarım gideri sayılmaz);

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

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

10. Sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli (kira indirimi gayri safi hasılatıradın bu maddenin 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerinde yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır; kiranın indirilemeyen kısmı 88'inci maddenin 3'üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz).

Bu giderin uygulamasında dikkat edilmesi gereken husus kira ile oturuşan yerin ikamet amaçlı olmasıdır. Yazlık amaçlı veya dinlenme amacıyla tutulan yerlerin kirasının düşülmesi mümkün değildir. Ayrıca kişi birden fazla yerde kirayla ev tutmuş ise düşülecek kısım sadece ikamet amaçlı olarak oturuşan yerin ödenen kira bedelidir.

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

Gayrimenkulün kısmen kiraya verilmesi halinde, giderlerin yalnız kiraya verilen bölüme isabet eden kısmı hasılatıradın indirilebilir.

Gerçek gider yöntemini seçen mükellefler, GVK'nın 21. maddesinde belirtilen istisnaya isabet eden gideri indiremeyeceklerdir. İndirilebilecek gerçek gider tutarı aşağıdaki formülle hesaplanır:

$$\text{İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı} = \frac{\text{İstisna Sonrası Hasılat} \times \text{Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}}$$

Yurt dışında çalışan işçilerimizin yurtdışında elde ettiği gelirler ülkemizde vergilendirilmediğinden bu kişiler Türkiye’de bulunan gayrimenkullerinden elde ettikleri kira gelirlerinden yurt dışında oturduğu mesken için ödediği kirayı gider olarak indiremezler.

7.4.2- Götürü Gider:

Gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde götürü gider usulünü tercih eden mükellefler, gerçek giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarının %25’ini götürü gider olarak düşebilirler. Kiralanan gayrimenkulün konut olması halinde istisnadan yararlanma hakkı var ise istisna düşüldükten sonra kalan kira gelirinin %25’i götürü gider olarak indirilebilir. Ancak hakları kiraya veren mükellefler GVK’nın 74. maddesine göre götürü gider usulünden yararlanamazlar.

Bu usulü tercih eden mükellefler iki yıl geçmedikçe gerçek usule dönemezler.

Mükelleflerin birden fazla gayrimenkulünün bulunması halinde, bunların tamamı için tek bir gider çeşidi seçilebilir. Ancak istisnai bir durum olarak; yurt içi ve yurt dışından aynı anda gayrimenkul sermaye iradı elde edenler, yurt dışından elde ettiğine götürü gider (ya da gerçek gider) uygularken yurt içinden elde edilene de gerçek gideri (ya da götürü gider) uygulayabilirler.

7.5- BİNALARIN MESKEN VEYA İŞYERİ OLARAK KİRAYA VERİLMESİ:

7.5.1- Binanın İşyeri Olarak Kiraya Verilmesi:

7.5.1.1- Binaların işyeri olarak tevkifat yapma yükümlülüğü olan kişi veya kuruluşlara kiraya verilmesi:

Bir şahsa, dernek-vakıf veya kooperatife ait binaların (dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerine ait gayrimenkuller hariç), GVK’nın 94. maddesinin 1. paragrafında sayılan kişi ve kuruluşla-

ra kiraya verilmesi halinde, bu kişi veya kuruluşlar, hesaben veya nakden yaptıkları kira ödemelerinden kiraya verenin gelir vergisine mahsuben gelir vergisi kesintisi yapmak zorundadır. Burada sorumluluk gayrimenkul sahibine değil kiracıya aittir. Tevkifat oranı %20’dir.

7.5.1.2- Binaların işyeri olarak tevkifat yapma yükümlülüğü olmayan kişi veya kuruluşlara kiraya verilmesi:

Gayrimenkulün gelir vergisi kesintisi yapma yükümlülüğü olmayan mükelleflere (örneğin basit usul ticari kazanç sahiplerine) işyeri olarak kiraya verilmesi halinde, elde edilen kira gelirinin 1.070.-TL’yi aşması durumunda gayrimenkulü kiraya veren tarafından gelirin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekir.

7.5.2- Binaların mesken olarak kiraya verilmesi:

Binaların mesken olarak kiraya verilmesi durumunda kira gelirinin 2.600.-TL’si gelir vergisinden müstesnadır.(GVK md.21)

GVK’nın 21. maddesine göre bu istisnanın uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekir.

- 1-Binaların mesken olarak kiraya verilmesi,
- 2-İstisna haddinin üzerinde hasılat elde edilmesi halinde gelirin tam ve eksiksiz beyan edilmesi,
- 3-Ticari, zirai ve mesleki kazancın yıllık beyanname ile beyan etme zorunluluğunun bulunmaması,(Söz konusu kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olanlar istisnadan yararlanamamaktadır.)

İstisnadan fazla gelir elde edilmesi halinde, gelirin tamamı beyan edilecek ancak vergileme istisna ve gider düşüldükten sonra yapılacaktır. Gerçek gider usulünün seçilmesi halinde, istisna ya isabet eden gider düşülmeyecektir.

Bir daireye birden fazla kişinin ortak olması halinde, istisna tutarı hisse oranına bakılmaksızın her bir ortak için ayrı ayrı dikkate alınacaktır. Bir kişinin birden fazla gayrimenkulünün bulunması ve bu gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesi halinde, istisna toplam gelir için tek olarak uygulanacaktır. Kira geliri takvim yılının tamamına değil de belli bir dönemde elde edilirse istisna kısmı değil tam olarak uygulanacaktır. Örneğin, 2 ay kira geliri edilmiş ise istisna iki aya göre değil yılın tamamı için uygulanacaktır.

7.5.3- Kiraya Verilen Binanın Hem Mesken Hem de İşyeri Olarak Kullanılması:

Kiraya verilen gayrimenkulün GVK'nın 94'üncü maddesindeki tevkiyat yapmak zorunda olanlara hem işyeri hem de mesken olarak kiraya verilmesi halinde vergi kesintisi kira bedelinin tamamı üzerinden yapılacaktır.

7.6- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ BEYANI

7.6.1- Beyanname Vermeyecek Olanlar:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesine göre;

Tam mükelleflerden;

-Gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesi halinde istisna haddinin altında gelir elde edenler,

-Tevkifat yolu ile vergilendirilmiş bulunan ve gayri safi tutarları toplamı GVK'nın 103. maddesinde yazılı vergi tarifesinin 2. gelir diliminde yer alan 22.000.-TL'yi aşmayan tutarda gayrimenkul sermaye iradı elde edenler,

-Tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan ve yıllık tutarı 1.070.-TL'yi aşmayan gayrimenkul sermaye iradı elde edenler, gelir vergisi beyannamesi vermezler.

Dar Mükellefler;

- Tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iratları için (miktarı ne olursa olsun)

- Gayrimenkulün mesken olarak kiraya verilmesi halinde istisna haddinin altındaki gelirleri için, beyanname vermezler.

7.6.2- Gayrimenkul Sermaye İradı Geliri için Beyanname Verecek Olanlar:

Beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan tam mükelleflerden,

* Bir takvim yılı içinde elde ettiği konut kira geliri 2.600.- TL'yi aşanlar,

* Tevkifata tabi tutulan işyeri kira gelirinin brüt tutarı 22.000.-TL'yi aşanlar,

* Tevkifata tabi tutulan işyeri kira geliri ile konut kira geliri birlikte elde edilirse işyeri kira gelirinin brüt tutarı ile konut kira gelirinin istisnayı aşan kısmının toplamı 22.000.-TL'yi aşanlar,

* Tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan ve yıllık tutarı 1.070.-TL'yi aşan tutarda gayrimenkul sermaye iradı elde edenler, beyanname vermek zorundadır.

Ayrıca mükellef kira gelirini beyan etmez veya eksik beyan ederse aşağıdaki durumlar ortaya çıkar:

- Mükellef konutundan elde ettiği kira gelirini beyan etmez veya eksik beyan ederse, 2.600.- TL istisnadan yararlanamaz.

- Mükellef beyan etmesi gereken kira gelirini bildirmezse, mükellef adına iki kat 1'inci derece usulsüzlük cezası kesilir ve gelir takdir komisyonunca takdir edilir.

- Takdir edilen gelir üzerinden, gelir vergisi ile vergi ziyası cezası hesaplanır. Ayrıca gecikilen her ay için gecikme faizi talep edilir.

- Bu şekilde tahakkuk eden vergi, ceza ve gecikme faizinin tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi zorunludur. Ödenmediği takdirde, vergi dairesince ayrıca her ay için ayrı ay-

rı gecikme zammı hesaplanmak suretiyle cebren tahsil yoluna gidilir. (Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir.)

7.6.3- Yurt Dışında Çalışan Vatandaşlarımızın Durumu:

210 sıra no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin 2 numaralı bendinde sayılanlar (resmi daire ve müesseseler veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olarak yurt dışında çalışanlar) hariç olmak üzere çalışma ve oturma izni alarak altı aydan fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmeleri kabul edilmiştir. Bu duruma göre yurt dışında çalışan vatandaşlarımızın geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olanlardan;

- Bir takvim yılı içerisinde elde ettiği konut kira geliri istisna tutarını aşanlar,
- İş yerini vergi kesintisi yapma zorunluluğu olmayanlara kiralayanlar,
- Diğer mal ve haklardan kira geliri elde edenler beyanname vereceklerdir.

8- MENKUL SERMAYE İRATLARI

Menkul sermaye iradı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 nci maddesinde; "Sahibinin ticari, ziraat ve mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir." şeklinde tanımlanmıştır.

8.1- KAYNAĞINA BAKILMAKSIZIN MENKUL SERMAYE İRADİ SAYILAN GELİRLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasında kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılacak iratlar aşağıdaki gibi sayılmıştır.

1- Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipotega dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler dahil.)

Başlıca hisse senedi türleri başlıklar halinde aşağıdaki gibidir:

- a) Hamiline ve Nama Yazılı Hisse Senetleri
- b) Adi ve İmtiyazlı Hisse Senetleri
- c) Bedelli ve Bedelsiz Hisse Senetleri
- d) Primli veya Primsiz Hisse Senetleri
- e) Kurucu ve İntifa Hisse Senetleri
- f) Katılma İntifa Senedi

g) Oydan Yoksun Hisse Senetleri

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

(5615 sayılı kanunun 4 üncü maddesiyle eklenen paragraf Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya

dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye’de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.

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

3- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları,

4- (4842 Sayılı Kanunun 7’nci maddesiyle değişen bent, Yürürlük: 24.4.2003) Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmenden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,

5- (5582 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 06.03.2007) Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekle dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.);

6- (3239 sayılı Kanunun 57’nci maddesiyle değişen bent) Her nevi alacak faizleri (Adı, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.)

7- Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler ile bunlar dışında kalan kişi ve ku-

ruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralarla sağladıkları gelirler ve menfaatler de mevduat faizi sayılır.);

8- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen gelirler;

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

10- Her çeşit senetlerin iskonto edilmeleri karşılığında alınan iskonto bedelleri;

11- (3239 sayılı Kanunun 57’nci maddesiyle bent kaldırılmıştır.)

12- (3239 sayılı Kanunun 57’nci maddesiyle değişen bent) Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığı ödenen kar payları;

13- (4842 Sayılı Kanunun 371-e maddesiyle kaldırılmıştır, Yürürlük: 24.4.2003)

14- (3946 sayılı Kanunun 16’ncı maddesiyle eklenen bent Yürürlük: 1.1.1995) Bu maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler.

15- (4697 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle eklenen bent, Yürürlük: 7.10.2001) Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından;

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

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

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

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

75 nci maddenin 15. bent hükmünde emeklilik ve sigorta şirketleriyle emekli ve yardım sandıklarına yatırılan prim, aidat ve katkı paylarının sağladığı iratlar değil, bu kurum ve kuruluşlar tarafından katılımcılara verilen ödemelerin tamamı menkul sermaye iradı olarak dikkate alınmaktadır.

8.2- MENKUL SERMAYE İRADİ SAYILMAYAN HALLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 76. maddesinin birinci fıkrasında menkul sermaye iradı sayılmayacak gelirler belirtilmiştir. Bunlar;

a- Hisse senedi ve tahvil şeklindeki menkul kıymetlerin, kuponlu veya kuponsuz olarak satılması karşılığı elde edilen gelirler menkul sermaye iradı sayılmaz.

b- İştirak hisselerinin devir ve temlikinden elde edilen kazançlarda menkul sermaye iradı sayılmamıştır.

c- Menkul kıymetlerin ve iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyeler de menkul sermaye iradı olarak kabul edilmez.

8.3- İSTİSNALAR VE BEYANNAME VERİLMEMEYEN HALLER

8.3.1- 1 Ocak 1986 Tarihinden Önce Açtırılan Döviz Tevdiat Hesapları İçin Ödenen Faizler:

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 23. maddesi uyarınca, 01 Ocak 1986 tarihinden önce açtırılan döviz tevdiat hesapları için ödenen faizler

ile bu tarihten evvel ihraç edilen özel kanunlarla veya Devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelelerle her türlü vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlerin faiz, kar payı ve ikramiyeleri gelir vergisinden müstesnadır.

8.3.2- GVK'nın 76'ncı Maddesi Gereğince İndirim Oranı Uygulaması:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 76'ncı maddesinin 2'nci fıkrası, 5281 sayılı Kanunun 44/4-a maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlükten kaldırılmış olmakla birlikte, yürürlükten kaldırılmadan önceki madde metni aşağıdaki gibidir:

"75'inci maddenin ikinci fıkrasının 5,6,7,12 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarına (döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kar payları, döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) aşağıda belirtilen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısım, bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınır. Bu hükmün tevkif yoluyla kesilen vergiye şümulü yoktur. Bu indirim, menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarından sağlanan kar payları hakkında da uygulanır. Ticari işletmelere dahil bu tür gelirler hakkında indirim uygulanmaz. İndirim oranı, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonosu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle Maliye Bakanlığı'na tespit edilir."

İndirim oranı aşağıdaki formüle göre hesaplanmaktadır.

Yeniden Değerleme Oranı

DT ve HB ihalelerindeki Bileşik Ortalama Faiz Oranı

VUK hükümlerine göre 2009 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı % 2,2'dir. Bu dönemde devlet tahvili ve hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz ise %13,15'dir. Buna göre yukarıdaki oranlar esas alınarak hesaplanan ve 2009 yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı $(\%2,2 \div \%13,15) = \%16,7$ 'dir. (G.V.K. Seri No 273)

2009 yılı için GVK 76'ncı maddenin 2'nci fıkrası hükmüne göre indirim oranı uygulanacak iratlar şunlardır:

75. maddenin 5 nolu bendinde yer alan iratlar; Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekle dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler.

Döviz cinsinden açılan mevduat hesaplarına ödenen faiz ve kar payları, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen gelirler indirim uygulaması dışında tutulmuştur. Bu nedenle kıyı bankacılığı (Off Shore) kapsamında elde edilen mevduat faizlerinin TL cinsinden olması halinde indirim oranına tabi olup, döviz cinsinden olması halinde bu gelirler indirim oranına tabi değildir.

Diğer yandan, ticari işletme bünyesinde elde edilen bu tür gelirler ticari kazanç kapsamında sayıldığından uygulama kapsamı dışında tutulmuşlardır.

İndirim oranı uygulamasının amacı, menkul kıymetlerden elde edilen iratların reel tutarlarının

ülkede yaşanan yüksek enflasyonun etkilerinden arındırılarak vergiye tabi tutulmasını sağlamaktır. Bu madde hükmü 31.12.2005 tarihine kadar varlığına devam etmiştir. 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş her nevi tahvil ve Hazine bonolarından sağlanan faiz gelirleri ile bu tarihten önce iktisap edilmiş menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde ve beyanında 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan mevzuatın uygulanmasına devam edilecektir.

Ayrıca, GVK'ya 5281 sayılı Kanunun 30. maddesiyle eklenen Geçici 67. maddede, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Yine geçici 67. maddenin 9. fıkrası hükmü uyarınca 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi Tahvil ve Hazine Bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde geçici 67. madde hükümleri uygulanmayacağı, dolayısıyla bu kıymetlerin elde tutulması sürecinde veya elden çıkarılması sonucunda oluşan gelirler için bankalar veya aracı kurumlarca geçici 67. maddeye göre tevkifat yapılmayacağı, bu kıymetlerle ilgili olarak 2006 veya sonrasında elde edilen getiriler; GVK'nın bu gelirlerin vergilendirilmesine yönelik olarak 31.12.2005 tarihi itibarıyla yer alan hükümler çerçevesinde vergilendirilmeye devam edileceği hususları hüküm altına alınmıştır. Neticede GVK'nın 76/2. fıkrası her ne kadar 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılsa da uygulama sürecinin sınırlı olarak devam edeceği anlaşılmaktadır.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu' nun 94. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat matrahının belirlenmesinde indirim uygulanmayacağı, gelirin tamamı üzerinden tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

8.3.3- Gelir Vergisi Kanunu 22/2. Madde Uygulaması:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 22' nci maddesinin 2 nolu bendine göre, *"Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75' inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna tutulmuştur. İstisna edilen tutar üzerinden 94' üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kar payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir."*

GVK 75.maddede menkul sermaye iradı olarak sayılan ve yarısı istisna olan kar payları şunlardır:

1. Her nevi hisse senetlerinin kar payları
2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar
3. Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları

8.3.4- Gelir Vergisi Kanunu Geçici 62. Madde Uygulaması:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 62 nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre, gerçek kişilerce 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren dönemlerle ilgili olarak kurumlar vergisi mükelleflerinden elde ettikleri kar payları gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Bu dönemleri kapsayan kar payları tutarları ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Aynı maddenin 3'üncü fıkrasına göre ise kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.1999 - 31.12.2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kurumlar vergisinden istisna tutulmuş kazançları ile Geçici 61'inci

madde uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazançların (Yatırım İndirimi) dağıtılması halinde, gerçek kişilerce bu kapsamda elde edilecek kar paylarının net tutarına elde edilen kar payının **1/9'u** eklendikten sonra bulunan tutarın yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacak, bu gelirler ile ilgili yıllık beyanname verilmesi halinde ise beyannameye intikal ettirilecek tutarın **1/5'i** beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Öte yandan bu madde kapsamındaki kar payları için Gelir vergisi Kanunu'nun 22' nci maddesinde yer alan istisna hükümleri uygulanmayacaktır.

8.3.5- Tüzel Kişiliğe Haiz Emekli Sandıkları, Yardım Sandıkları İle Emeklilik ve Sigorta Şirketleri Tarafından Sağlanan Menkul Sermaye İratları:

Gelir Vergisi Kanunu' nun 22. maddesinin birinci bendine göre *"Bireysel emeklilik sisteminde emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin %25' i, Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan diğer sigorta şirketlerinden on yıl süreyle prim ödeyenler ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin %10' u ve tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94' üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendine göre tevkifat yapılmaz."* İstisnayı aşan tutar üzerinden ise Gelir Vergisi Kanunu' nun 94/15. maddesine göre vergi tevkifatı yapılacaktır.

Bununla birlikte söz konusu menkul sermaye iratlarının beyan edilmeyeceği ve diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda bile beyannameye dahil edilmeyecekleri Gelir Vergisi Kanunu' nun 86/1-a maddesinde belirtilmiştir.

8.3.6- Gelir Vergisi Kanunu Geçici 67. Madde Uygulaması

GVK'nın geçici 67. maddesi 5281 sayılı Kanunun 30 uncu maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere mezkur Kanuna eklenmiştir. Buna göre, gerçek kişilerin, 01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen tahvil ve bonolar ile bu tarihten sonra elde edilen diğer menkul kıymetlerden bankalar ve aracı kurumlar vasıtasıyla 2006-2015 yılları arasında elde edecekleri gelir ve kazançların elde edilmesi sırasında %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması hükmüne bağlanmıştır.

Ancak bu oran 5527 sayılı Kanunla, dar mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen tahvil ve bonolardan elde edilen alım satım kazançları ile bunların faiz gelirleri, hisse senedi alım satım kazançları, vadeli işlem sözleşmelerinden sağlanan kazançlar için 07.07.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %0'a, Bakanlar Kurulunun 2006/10731 sayılı kararı ile de tam mükellef gerçek kişilerin, yukarıda sayılan kazançları ile ödünç verilen menkul kıymet işlemlerinden sağlanan gelirleri için 23.07.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %10'a indirilmiştir. Ancak, 2008/14272 sayılı B.K.K. ile, 14.11.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, tam mükellef gerçek kişiler tarafından hisse senetlerine (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ilişkin olarak elde edilen kazançlar için %0'a; 2009/14580 sayılı B.K.K.³ ile de, 01.01.2009 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere, tam mükellef gerçek kişiler tarafından, hisse senetlerine (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) veya his-

se senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden sağlanan kazançlara uygulanacak stopajın oranı da %0'a indirilmiştir.⁴

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen tahvil ve bonolar ile bu tarihten önce iktisap edilen menkul kıymetlerden 01.01.2006 tarihinden sonra elde edilecek gelirleri ise 31.12.2005 tarihinde geçerli olan hükümler kapsamında vergilendirilecektir.

Menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının, tam mükellef gerçek kişiler ile dar mükellef gerçek kişiler açısından vergilendirilmesi şu şekilde olacaktır.

8.3.6.1- Hisse Senedi Alım Satım Kazançları

Tam mükellef gerçek kişilerin, 01.01.2006 tarihinden önce iktisap ettikleri hisse senetlerinden kaynaklı alım satım kazançları stopaja tabi değildir. İvazsız olarak elde edilenler, İMKB'de işlem görenlerden 3 aydan fazla elde tutulanlar ile İMKB'de işlem görmeyenlerden tam mükellef kurumlara ait olan ve 1 yıldan fazla elde tutulanlar vergiye tabi değildir. Kazanç olması halinde ise, safi tutar hesap edilirken, elde etme bedeli endekslemeye (ÜFE artış oranıyla) tabi tutulabilir. Endeksleme yapılırken elden çıkarıldığı ay hariç tutulur. Alım satım zararları, alım satımdan doğan karlardan indirilebilecektir. Geçici 67. maddenin 10. bent hükmüne göre, 1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilen menkul kıymetlerin vergilendirilmesinde, 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanacağından dolayı, bu gelirlerin diğer alım satım kazançlarıyla birlikte 2009 yılı için yeniden değerlendirilmesinde, arttırılmış olan istisna tutarını (17.900-TL) aşan kısmı beyan edilecektir.

³ 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴ Ernst&Young, Vergi Rehberi 2010, Capital Dergisi Eki, s.33-34

Dar mükellef gerçek kişilerin de, 01.01.2006 tarihinden önce iktisap ettikleri hisse senetlerinden 2009 yılında elde ettikleri alım satım kazançları stopaja tabi değildir. İvazsız olarak iktisap edilenler, İMKB’de işlem görenlerden 3 aydan fazla süreyle elde tutulanlar ile İMKB’de işlem görmeyenlerden tam mükellef kurumlara ait olan ve 1 yıldan fazla elde tutulanlar vergiye tabi değildir. Diğer alım satım kazançlarıyla birlikte 2009 yılı için hesaplanan istisna tutarını aşan kısmı beyan edilecektir.

Tam mükellef gerçek kişilerin, 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap ettikleri ve İMKB’de işlem gören hisse senetlerinden 1 yıldan fazla süreyle elde tutulanlarda stopaj uygulaması yoktur ve beyana da tabi değildir. Elde tutma süresi 1 yıldan az olanlar %10 stopaja tabi iken, bu stopajın oranı 2009/14580 sayılı B.K.K. ile 01.01.2009 tarihinden itibaren %0’a indirilmiştir. Yapılan tevkifat nihai vergidir. Beyanname verilmeyecektir. Banka ve aracı kurumlar aracılığıyla elde edilmeyen alım satım kazançları (2 yıldan fazla elde tutulan ve tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinden elde edilen kazançlar hariç) beyan edilecektir. Menkul kıymet yatırım ortaklığı hisse senetleri % 10 oranında stopaja tabidir.

Dar mükellef gerçek kişilerin de, 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap ettikleri İMKB’de işlem gören hisse senetlerinden, 1 yıldan fazla süreyle elde tutulanlar stopaja tabi değildir. Bu kazançlar için beyanname de verilmeyecektir. 1 yıldan az süreyle elde tutulur ise stopaj yapılması gerekir ancak stopaj oranı %0’dır. Dar mükellef gerçek kişiler de, banka ve aracı kurumlar aracılığıyla elde edilmeyen alım satım kazançlarını (2 yıldan fazla elde tutulan ve tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinden elde edilen kazançlar hariç) beyan edeceklerdir.

8.3.6.2- Repo Gelirleri, Mevduat Faizleri (TL ve DTH) ve Katılım Bankalarının Ödenen Kar Payları

Tam ve dar mükellef gerçek kişilerin 2009 yılında gerek Türk Lirası gerekse de döviz tevdiat hesaplarından elde ettikleri mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarının katılma hesaplarına ödenen kar payları üzerinden ödenenler GVK geçici 67/4. maddesi gereği % 15 oranında stopaja tabidir. Yapılan stopaj nihai vergidir. Bu kişiler başka gelirlerinden dolayı beyanname verseler dahi bu kazançlarını beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

Anılan gelirlerin ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde ise, gelir ticari kazanç hükmüleri çerçevesinde yıllık gelir vergisi beyannameye dahil edilerek yapılan tevkifat beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Bu gelirler için GVK’nın 94 ve KVK’nın 15. maddelerine göre tevkifat yapılmayacaktır.

8.3.6.3- Devlet Tahvili (DT), Hazine Bonosu (HB) ve Toplu Konut İdaresi (TOKİ), Kamu Ortaklığı İdaresi (KOİ) ve Özelleştirme İdaresi (Öİ) Tarafından Çıkarılan Menkul Kıymet Faiz Gelirleri

Tam mükellef gerçek kişilerin, DT, HB ile TOKİ, KOİ ve Öİ tarafından 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen faiz gelirleri %0 oranında stopaja tabidir. Anılan menkul kıymetlerden döviz cinsinden ve döviz endeksli olarak ihraç edilenlerden elde edilenler hariç olmak üzere diğer gelirlere enflasyon indirimi (%16,7) uygulanabilir. Stopaja tabi tutulmuş diğer menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte GVK’nın 103. maddesinde ikinci gelir diliminde yer alan 22.000 TL’lik (2009 yılı için) beyan sınırını aşarsa, enflasyon indirimi sonrası kalan tutarın tamamı beyan edilecektir.

Dar mükellef gerçek kişiler tarafından anılan menkul kıymetlerden elde edilen faiz gelirleri %0

oranında stopaja tabidir. Yapılan stopaj nihai vergidir. Bu gelirler için beyanname verilmeyecektir.

Tam mükellef gerçek kişilerin, DT, HB ile TOKİ, KOİ ve Öİ tarafından 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilecek faiz gelirleri GVK'nın geçici 67. maddesi hükmüne göre %10 oranında stopaj yapılacaktır. Yapılan stopaj nihai vergi olacağından beyanname verilmeyecektir.

Dar mükellef gerçek kişiler tarafından, bahsi geçen menkul kıymetlerden elde edilen faiz gelirlerinden %0 oranında stopaj yapılacaktır. Stopaj nihai vergileme olacaktır. Bu gelirler beyan edilmeyecektir.

8.3.6.4- Devlet Tahvili (DT), Hazine Bonosu (HB) ve Toplu Konut İdaresi (TOKİ), Kamu Ortaklığı İdaresi (KOİ) ve Özelleştirme İdaresi (Öİ) Tarafından Çıkarılan Menkul Kıymetlerin Alım-Satım Kazançları

Tam mükellef gerçek kişilerin, DT, HB ile TOKİ, KOİ ve Öİ tarafından 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımından elde ettikleri kazançlar stopaja tabi değildir. Alış bedeli tahvilin elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere her ay için ÜFE artış oranında arttırılabilir. Diğer alım satım kazançlarıyla birlikte 2009 yılı için belirlenen istisna tutarını aşan kısmı (17.900 TL) beyan edilecektir.

Dar mükellef gerçek kişilerin de, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen bu menkul kıymetlerin alım satım kazançlarından elde ettikleri gelirler stopaja tabi değildir. Diğer alım satım kazançlarıyla birlikte 2009 yılı için belirlenen istisna tutarını aşan kısmı beyan edilecektir.

Tam mükellef gerçek kişilerin, DT, HB ile TOKİ, KOİ ve Öİ tarafından 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımından elde ettikleri kazançlar %10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olduğundan beyanname verilmeyecektir.

Dar mükelleflerin bu gelirlerden elde ettikleri kazançlardan yapılacak stopaj oranı %0'dır. Stopaj nihai vergidir; beyanname verilmeyecektir.

8.3.6.5- Eurobondların Faiz Gelirleri

Hazine Müsteşarlığı tarafından, yurtdışında ihraç edilen eurobondların, tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen faiz gelirleri geçici 67. maddede kapsamında tevkifata tabidir. Ancak oranı %0'dır. Döviz cinsinden ihraç edildiği için indirim uygulamasından yararlanamayacaktır. Anapara kur farkları da gelir sayılmaz. Elde edilen faiz gelirlerinin, stopaja tabi tutulmuş diğer menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte 22.000 TL'lik beyan sınırını aşması durumunda gelirin tamamı beyan edilecektir.

Dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen eurobond faiz gelirlerinde de stopaj oranı %0'dır ve beyana tabi değildir.

8.3.6.6- Eurobond Alım-Satım Kazançları

Tam mükellef gerçek kişilerce, 26.07.2001 tarihinden önce ihraç edilen eurobondlardan elde edilen alım satım kazançları için GVK'nın mükerrer 80. maddesinde yer alan 2009 yılı için hesaplanan istisna tutarını (17.900 TL) aşan kısmı beyan edilecektir.

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen eurobondların alım satım kazançları için geçici 67. maddeye göre tevkifat uygulaması yoktur. Elde edilen kazanç, elden çıkarma karşılığında elde edilen yabancı para tutarının o tarihteki Türk Lirası karşılığı ve satış giderlerinin düşülmesi sonucu hesaplanacaktır. İktisap bedeli, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere ÜFE artış oranında arttırılabilir.

Dar mükellef gerçek kişilerin eurobond alım satım kazançları da stopaja tabi değildir ve beyan edilmeyecektir.

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen eurobondların alım satım kazancına herhangi bir istisna uygulanmayacak ancak maliyet bedeli endekslemesi yapılacaktır. Endeksleme yapılabil-

mesi için ÜFE artış oranının %10'un üzerinde olması gerekir.⁵ Maliyet bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra bulunan kazanç tutarı 2009 yılı için 1.070 TL'yi aşıyorsa beyan edilecektir. Bu kazançlara da stopaj uygulanmaz ve alım satım kazancı Türk Lirası bazında hesaplanır.

Dar mükellef gerçek kişilerin bu kazançlarından da stopaj yapılmayacak ve bu mükellefler bu gelirleri için beyanname vermeyeceklerdir.

8.3.6.7- Yurt Dışı Bankalardaki Mevduatlardan (off-shore) Elde Edilen Faizler

Tam mükellef gerçek kişilerce, yurt dışındaki bankalar nezdindeki mevduatlarından elde ettikleri faiz gelirleri stopaja tabi değildir. 2009 yılı için elde edilen faiz geliri 1.070 TL yi aşması halinde gelirin tamamı beyan edilir.

Off-shore faiz geliri elde eden dar mükellef gerçek kişilerden de stopaj yapılmayacak ve bu gelirleri için beyanname vermeyeceklerdir.

8.3.6.8- Menkul Kıymet Yatırım Fonu Katılma Belgelerinden (MKYF) Elde Edilen Kar Payları

Tam mükellef gerçek kişilerin MKYF'den elde ettikleri kar payları %10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergi olduğundan beyanname verilmeyecektir. Ancak, devamlı olarak portföyünün en az %51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının, 1 yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar stopaj uygulaması kapsamı dışında tutulmuştur. Bu gelirler için de beyanname verilmeyecektir.

Dar mükelleflerin elde ettikleri bu kazançlar için tevkifat oranı %0'dır. Yapılan stopaj nihai vergilemedir. Bu gelirler için beyanname verilmeyecektir.

8.3.6.9- Özel Sektör Tahvillerinden Elde Edilen Faiz Gelirleri

Tam mükellef gerçek kişilerin, özel sektör ta-

rafından 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerden (tahviller, varlığa dayalı menkul kıymetler, finansman bonoları) elde edilen faiz gelirleri %10 oranında stopaja tabidir. Bu gelirler için, istisna uygulaması yoktur ancak indirim oranı uygulanır. İndirimden sonraki tutar, stopaja tabi tutulmuş diğer menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte 22.000 TL'lik beyan sınırını aşarsa, indirim sonrası kalan tutarın tamamı beyan edilir. Stopaj yoluyla ödenen vergi beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.

Dar mükellef gerçek kişilerin elde ettikleri bu gelirlerden de %10 oranında stopaj yapılır. Yapılan stopaj nihai vergi olduğundan beyanname verilmeyecektir.

Tam mükellef gerçek kişilerin, özel sektör tarafından 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen menkul kıymetlerden (tahviller, varlığa dayalı menkul kıymetler, finansman bonoları) elde ettikleri faiz gelirleri %10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergidir. Bu gelirleri için beyanname vermeyeceklerdir.

Dar mükellef gerçek kişilerin elde ettikleri, özel sektör tarafından 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen menkul kıymet faiz gelirleri %0 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergidir. Beyanname verilmeyecektir.

8.3.6.10- Özel Sektör Tahvillerinden Elde Edilen Alım Satım Kazançları

Tam mükellef gerçek kişilerin, özel sektör tarafından 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen alım satım kazançları stopaj uygulamasına tabi değildir. Alış bedeline elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere endeksleme yapılabilir. Diğer alım satım kazançlarıyla birlikte 2009 yılı için hesaplanacak istisna tutarını (17.900 TL) aşan kısmı beyan edilecektir.

Dar mükellef gerçek kişilerin bu menkul kıymetlerden elde ettikleri alım satım kazançları stopaja tabi olmadığı gibi kur farklarından doğan ka-

⁵ Vergi Rehberi, a.g.e., s. 42

zançları da vergiye tabi değildir. Diğer alım satım kazançlarıyla birlikte 2009 yılı için hesaplanacak istisna tutarını aşan kısmı beyan edilecektir.

Tam mükellef gerçek kişilerin, özel sektör tarafından 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen menkul kıymetlerden elde ettikleri alım satım kazançları %10 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergidir. Bu gelirleri için mükellefler beyanname vermeyeceklerdir. Dar mükellef gerçek kişilerin elde ettikleri bu kazançlarda stopaj oranı %0'dır. Stopaj nihai vergi olduğundan ayrıca beyanname verilmeyecektir.

8.3.6.11. Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsaları (VOB) Sözleşmelerinden Elde Edilen Gelirler

Geçici 67 nci maddenin (14) numaralı fıkrasına göre, bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alım, satım, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri Geçici 67 nci madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunacaktır.

Dolayısıyla, bankalar veya aracı kurumlar, bu nitelikte bir işlem yapmaları halinde; vadeli işlem veya opsiyon sözleşmesinin hükmünden yararlanıldığı anda, sözleşmeye baz alınan kıymetin piyasa

fiyatına göre oluşan değeri ile işlem fiyatına göre oluşan değeri arasındaki fark üzerinden sözleşmenin sona erdiği tarih itibarıyla tevkifat yapacaklardır.

V.O.B.'da 2009 ve izleyen yıllarda yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar genel olarak %10 stopaja tabidir. Ancak, hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak 01.01.2009 tarihinden itibaren yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar için stopaj oranı %0 olarak belirlenmiştir. (03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2009/14580 sayılı BKK)

Buna göre, hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak 01.01.2009 tarihinden itibaren yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar için herhangi bir şekilde vergi ödenmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak, bir banka veya aracı kurum vasıtasıyla borsa dışında gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon işlemlerinden sağlanan kazanç üzerinden %10 stopaj yapılacaktır. Stopaja tabi tutulan bu kazançlar için ayrıca beyanname verilmeyeceğinden, stopaj nihai vergi kalacaktır.⁶

Dar mükellef gerçek kişilerin VOB'da veya VOB dışındaki banka ve aracı kurumlar tarafından yapılan işlemlerden elde ettikleri kazançlar %0 oranında tevkifata tabidir. Tevkif edilen tutar nihai vergi olduğundan bu gelirler için beyanname verilmeyecektir.

8.4- KURUMLARDAN ELDE EDİLEN KAR PAYLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Kar Payını Dağıtan Kurum Bünyesinde Yapılacak İşlemler

1998 ve Öncesi Yıllar	1999-2002 istisna Kaynaklı Kazançların Dağıtımında	1999-2002 takvim yılları Normal Kazançların Dağıtımında	2003 ve Sonrası
Kurum 1998 ve öncesine ait karını dağıtırsa hiçbir işlem yapmayacaktır. (Stopaj yok)	Stopaj yapılmayacaktır.	Kurum %10 stopaj yapacaktır.	Gerek istisna gerek normal kaynaklı kazançların dağıtımında %10 stopaj yapılacaktır.

⁶ Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞLU, "Vergi Rehberi 2010", 27.02.2010 tarihli Hürriyet Gazetesi eki, s.40

Kar Payını Elde Eden Kişi Açısından**Yapılacak İşlemler**

1998 ve öncesi yıllara ait kar payları için beyanname verilmeyecek

1999-2002 takvim yılları istisna kaynaklı kar paylarının elde edilmesi halinde Kar Payı + Kar Payının 1/9'u

2 Beyan Sınırı olması halinde beyanname verilecek, beyan edilen tutarın 1/5'i hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

1999-2002 takvim yılları normal karlardan elde edilen kar paylarında

Kar Payı

2 Beyan Sınırı olması halinde beyanname verilecek, verilecek beyannamede hesaplanan vergiden kar payının tamamı üzerinden hesaplanıp kesilen verginin tamamı mahsup edilecektir. (GVK 22/2)

2003 ve sonrası dönemlere ait kar paylarını elde edilmesi halinde (normal ve istisna kazanç ayrımı olmaksızın)

Kar Payı

2 Beyan Sınırı olması halinde beyanname verilecek, verilecek beyannamede hesaplanan vergiden kar payının tamamı üzerinden hesaplanıp kesilen verginin tamamı mahsup edilecektir. (GVK 22/2)

Dar Mükellefiyette Vergilendirme**(GVK madde 86/2):**

Gelir Vergisi Kanunu'nun toplama yapılmayan haller başlıklı 4842 sayılı Kanunla değişik 86/2'nci maddesinde dar mükelleflerin, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname vermeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hük-

me bağlanmıştır. Kurumlardan elde edilen kar payı aynı Kanun'un 94. maddesi uyarınca tevki-fata tabi olduğundan, dar mükelleflerce elde edilen kar payları için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmeyecektir.

8.5- MENKUL SERMAYE İRADINDA SAFİ İRAT

Gelir Vergisi Kanunu'nun 78. maddesinde safi iradın bulunması için menkul sermaye iradından indirilecek giderler aşağıdaki gibi sayılmıştır.

1- Depo etme ve sigorta ücretleri gibi menkul kıymetlerin muhafazası için yapılan giderler;

2- Temettü hisseleri ile faizlerin tahsil giderleri (Şirket toplantılarına bizzat veya bilvekele iştirak gibi sermayenin idaresi için yapılan giderler irattan indirilemez.)

3- Menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi, resim ve harçlar (gelir vergisi irattan indirilemez).

8.6- MENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYANI**8.6.1- Tam Mükellefiyette Menkul Sermaye İratlarının Beyanı:****8.6.1.1- Tutarı Ne Olursa Olsun Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları:**

1- Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş olan

- Mevduat faizleri

- Özel Finans Kurumlarınca (Katılım Bankaları) kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları

- Repo Kazançları

2- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yarım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemeler.

3- Kurumlar vergisi mükelleflerince 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren

hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımı halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları

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

Yukarıda sayılan gelirler tutarı ne olursa olsun beyan edilmez. Diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmez.

8.6.1.2- Belirli Bir Tutarı Aşmaması Halinde Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları:

a) 22.000 -TL'yi aşmaması halinde beyan edilmeyecekler;

1. 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her çeşit tahvil ve hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler

2. Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payları

Elde edilen gelirin 22.000 TL'yi aşması halinde bu gelirlerin tamamı (istisna edilen tutarlar hariç) yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Menkul sermaye iratları toplamının 22.000 TL'yi aşp aşmadığının tespitinde, indirim oranı ve istisna uygulanabilecek menkul sermaye iratlarının, indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının dikkate alınması, bu iratların beyan edilmesinin gerektiği durumlarda ise indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının beyan edilmesi gerekmektedir.

b) 1.070-TL'yi aşmaması halinde beyan edilmeyecek olan menkul sermaye iratları (86/1-d);

1 . Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri

2. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller (31/12/2005 tarihinden önce ihraç/iktisap edilenler)

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

4. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri

5. Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (faiz, repo, kar payı v.b.)

6. Her çeşit alacak faizleri

Türkiye'de vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan yukarıda belirtilen menkul sermaye iratları 1.070 TL'lik tutarı aşmaması halinde yıllık beyanname ile beyan edilmeyeceklerdir.

Burada bahsedilen 1.070 TL'lik tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınacak bir haddedir. Bu had yukarıda belirtilen gelirlerin her biri için ayrı ayrı uygulanmayacak olup, bu gelirler ile vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

8.6.2- Dar Mükellefiyette Menkul Sermaye İratlarının Beyanı:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/2. maddesi hükmüne göre dar mükelleflerin vergiye tabi gelirleri, tamamı Türkiye' de tevki suretiyle vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlardan ibaretse yıllık beyanname verilmeyecektir. Bu nedenle dar mükellefler sadece tevki suretiyle vergilendirilmeyen menkul sermaye iradı gelirleri için bu iratların istisnaya tabi olması durumunda elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde münferit beyanname vereceklerdir.

Diğer yandan çalışma ve oturma izni olarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşamakta olan Türk vatandaşlarının Türkiye'de el-

de ettikleri kazanç ve iratlar bakımından dar mükellef statüsünde vergilendirilmeleri, 210 Seri Nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde kabul edilmiş olduğundan bu vatandaşlarımız Türkiye’de elde ettikleri ve vergi kesintisine tabi tutulmuş menkul sermaye iratları için tutarı ne olursa olsun beyanname vermeyeceklerdir.

9- DİĞER KAZANÇ ve İRATLAR

Gelir Vergisi Kanunu’nun 80’inci maddesinde “Aşağıda yazılı olup geçen bölümlerin dışında kalan kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergiye tabi gelire dahildir:

1. Değer artışı kazançları,
 2. Arızı kazançlar.”
- Hükmü yer almaktadır.

9.1- DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI:

Değer artış kazançları Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 80. maddesinde 6 bent halinde sayılmıştır. Bunlar;

1. (5281 sayılı Kanunun 27 nci maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelir-lere uygulanmak üzere değişen bent. Yürürlük; 01.01.2006) İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

2. 70’ inci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

4. Ortaklık haklarının veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (5615 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

İktisap tarihinden itibaren **beş** yıl geçtikten sonra elden çıkartılan gayrimenkuller vergi dışı bırakılmıştır.

Bent hükmünde sayılan gayrimenkullerin alım satım işinin süreklilik arz etmesi durumunda bu faaliyetin ticari kazanç hükümlerine göre değerlendirileceği tabidir.

9.1.1- Elden Çıkarma Kavramı

“Elden çıkarma” deyimi, GVK’nın mükerrer 80’inci maddesinde açıklanan mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

9.1.2- Değer Artış Kazancının Tespitinde Endeksleme Uygulaması

Değer artış kazancına konu mal ve hakların elden çıkartılmasından doğan değer artış kazançlarının vergilendirmesinde maliyet bedeli artırımı uygulanacaktır. Buna göre elden çıkartılan mal ve hakların maliyet (İktisap) bedelleri, elden çı-

kartılan ay hariç olmak üzere Devlet istatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılır.

9.1.3- Değer Artış Kazançlarında İstisna

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesine göre bir takvim yılı içinde elde edilen değer artış kazancının 2009 yılı için **7.600.-TL'lik** kısmı gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Buna göre safi kazanç **7.600.-TL**'yi aşmadığı takdirde hiç beyan edilmeyecektir. Aşması halinde ise gelirin tamamı beyan edilecek ancak sadece **7.600.-TL'lik** sınırı aşan kısım vergiye tabi tutulacaktır.

Anılan maddede değer artış kazançları altı bent halinde sayılmıştır. Buna göre her bentte sayılan değer artış kazancı için **7.600.-TL'lik** istisna ayrı ayrı uygulanmayacak, söz konusu istisna değer artış kazançlarının toplamına uygulanacaktır.

9.1.4- Safi Değer Artışı

Değer artış kazancında vergilendirilecek kazanca safi değer artışı denmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun safi değer artışı başlıklı mükerrer 81. maddesine göre değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacaktır.

9.1.5- Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesinde sayılan vergilendirilmeyecek değer artış kazançları şunlardır:

- Ferdi Bir İşletmenin Sahibinin Ölümü Halinde Kanuni Mirasçılar Tarafından Faaliyete Devam Edilmesi

- Kazancını Bilanço Esasına Göre Tespit Eden Ferdi Bir İşletmenin Bir Sermaye Şirketine Devir olunması

- Kollektif ve Adi Komandit Şirketlerin Sermaye Şirketine Dönüşmesi

9.2- ARIZİ KAZANÇLAR

Gelir Vergisi Kanunu'nun 82. maddesinde arızı kazançlar 6 bent halinde düzenlenmiştir. Yine aynı maddede bu bentlerden, bir takvim yılında (1),(2),(3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan arızı kazançlar (henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının **17.900.-TL'lik** kısmının gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

Buna göre GVK'nın 82.maddesinde sayılan arızı kazançlar aşağıdaki gibidir:

1- Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar(GVK Mad. 82/1)

2- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat (GVK Mad. 82/2)

3- Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştamallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil) (GVK Mad. 82/3)

4- Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat (GVK Mad. 82/4)

5- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (GVK Md. 82/5)

6- Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile Yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinde elde ettikleri kazançlar

9.3- DİĞER KAZANÇ VE İRATLARIN BEYANI

9.3.1- Tam Mükellefiyette Diğer Kazanç ve İratların Beyanı:

9.3.1.1- Beyanname Verilmeyecek Haller:

- Yıllık toplam kazanç tutarı istisna haddi olan **7.600.-TL'nin** altında kalan değer artış kazançları nedeniyle beyanname verilmeyecek olup, diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilmesi halinde de söz konusu gelirler yıllık beyannameye dahil edilmeyecektir.

- GVK'nın 82'inci maddesinin 5'inci bendinde sayılan kazançlar ile 2'inci bendinde sayılan kazançlardan henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç yıllık toplam kazanç tutarı istisna haddi olan **17.900.-TL'nin** altında kalan arızı kazançlar nedeniyle beyanname verilmeyecek olup, diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilmesi halinde de söz konusu gelirler yıllık beyannameye dahil edilmeyecektir.

- Değer artış kazancı kapsamında olup, Gelir Vergisi Kanununun 81'inci maddesinde düzenlenen "Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları" nedeniyle beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilse dahi söz konusu gelirler yıllık beyannameye dahil edilmeyecektir.

9.3.1.2- Yıllık Beyanname İle Beyan Edilecek Diğer Kazanç ve İratlar:

Arızı kazançlardan;

- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde

ettikleri kazançların (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil) (GVK. Md. 82/5)

- Henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançların, (GVK. Md. 82/2) tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca;

- Toplam tutarları istisna haddi üzerinde kalan diğer kazanç ve iratların, istisna haddi üzerinde kalan kısmı için yıllık beyanname verilmesi,

9.3.2- Dar Mükellefiyette Diğer Kazanç ve İratların Beyanı:

GVK'nın 101'inci maddesi hükmünce dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar Türkiye'de elde etmiş oldukları diğer kazanç ve iratlarını münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

Dar mükellef gerçek kişiler;

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 82'inci maddesinin 5 ve 6'ıncı bendinde sayılan kazançlar ile aynı maddenin 2'inci bendinde belirtilen, henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançları tutarı ne olursa olsun münferit beyanname ile beyan edeceklerdir.

- Yukarıdakiler dışında kalan ve toplam tutarları istisna hadleri üzerinde kalan diğer kazanç ve iratların istisna haddi üzerinde kalan kısmı için münferit beyanname verilmesi gerekmektedir.

10- GELİRİN TOPLANMASI

Mükellefler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yazılı yedi gelir unsurundan bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratları,

aynı Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça yıllık beyannameyle beyan ederler. Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesine göre beyan edilmesi gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur.

10.1- GELİRİN TOPLANMAYACAĞI HALLER

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

Tam Mükellefiyette;

- Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/15'inci maddesinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı, (GVK md 86/1-a)

- Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (7.8.2003 tarihinden geçerli olmak üzere) (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103.maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil), (GVK md 86/1-b)

- Vergiye tabi gelir toplamının yukarıda belirtilenler hariç 103.maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (22.000.-TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları, (GVK md 86/1-c)

- Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı **1.070.-TL'yi** aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, (GVK md 86/1-d)

- 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kurum kazancının 24.04.2003 tarihinden sonra dağıtıl-

ması halinde gerçek kişilerce elde edilen kar payları (GVK Geçici Md.62) için, gelir toplanmayacak ve diğer gelirler nedeniyle beyanname verilse bile dikkate alınmayacaktır.

Dar Mükellefiyette;

Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için de gelir toplanmayacaktır. **(GVK md 86/2)**

10.2- YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLECEK GELİRLER

Gelirin toplanması ve beyanı Gelir Vergisi Kanununun 85 inci maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

"Gelirin toplanması ve beyan

Madde 85- Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur.

Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kolektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır.

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar:

1.Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda;

2.Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda; elde edilmiş sayılır."

Gelirin toplanması ve gelirin toplanmayacağı hallerini hüküm altına alan GVK'nın 85 ve

86.maddeleri çerçevesinde tam ve dar mükellefiyet esasında beyan edilecek kazançlar şu şekildedir:

10.2.1- Ticari, Zirai ve Mesleki Kazançlar

Tam mükellefiyette;

Basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri ile gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai ve serbest meslek kazanç sahipleri tutarı ne olursa olsun (zarar edilmiş olsa dahi) sözkonusu bu kazançlarını yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Tasfiye halinde bulunanlar da dahil olmak üzere kolektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları da kazançları için de tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname vereceklerdir.

Dar mükellefiyette;

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

Tevkif yoluyla vergilendirilmiş serbest meslek kazançları için yıllık beyanname verilmeyecektir.

10.2.2- Ücretler

Tam mükellefiyette;

- Tam mükellef gerçek kişiler tevkif yoluyla vergilendirilmiş, tek işverenden alınan ücretleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyeceklerdir. Ancak; birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda, birinci ücret hariç sonraki ücretlerin toplamının gelir vergisi tarifesi- nin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2009 yılı gelirleri için **22.000.-TL**) aşması halinde birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

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

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

Dar mükellefiyette;

Dar mükellef gerçek kişiler, tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için beyanname vermeyeceklerdir.

10.2.3- Gayrimenkul Sermaye İratları

Tam mükellefiyette;

- Tam mükellef gerçek kişiler, vergi tevkifatına tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iratları için **22.000.-TL'yi** aşmaları halinde beyanname vereceklerdir.

- Tevkif yoluyla vergilendirilmemiş konut kira geliri için istisna tutarı olan **2.600.-TL'nin** aşılması halinde beyanname verilecektir.

- Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı **1.070.-TL'yi** aşmayan, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyecektir.

- Konut kira geliri ile vergi tevkifatına tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının birlikte elde edilmesi halinde ise **22.000.-TL'lik** haddin hesabında; konut kira geliri için istisna tutarı düşüldükten sonra kalan tutar ile tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının brüt tutarının toplamı dikkate alınacaktır.

Dar mükellefiyette;

Dar mükellef gerçek kişiler Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratları için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname vermeyeceklerdir.

Tevkif yoluyla vergilendirilmemiş **konut** kira gelirleri ile ilgili olarak (yurt dışında yerleşik olup dar mükellefiyet esasında vergilendirilmekte olan Türk vatandaşları da dahil) **2.600.-TL'nin** aşılması halinde yıllık beyanname verilecektir.

10.2.4- Menkul Sermaye İratları**Tam Mükellefiyette;****10.2.4.1- Tutarı Ne Olursa Olsun Beyan****Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları:**

1- Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67.mad-desi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş olan ;

- Mevduat faizleri
- Özel Finans Kurumlarınca (Katılım Bankaları) kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları
- Repo Kazançları

2- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemeler.

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

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

Yukarıda sayılan gelirler tutarı ne olursa olsun beyan edilmez. Diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmez.

a) 22.000-TL'yi aşmaması halinde beyan edilmeyecekler;

1 . 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her çeşit tahvil ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler

2. Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payları

Elde edilen gelirin 22.000 TL'yi aşması halinde bu gelirlerin tamamı (istisna edilen tutarlar hariç) yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Menkul sermaye iratları toplamının 22.000 TL'yi aşış

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

Gelirin beyan sınırı olan 22.000-TL'yi aşmadığının tespitinde; indirim oranı ve istisna uygulanabilecek menkul sermaye iratları için indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının dikkate alınması gerekmektedir. Bu iratların beyan edilmesini gerektiren durumun söz konusu olduğu durumda ise indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının beyan edilmesi gerekmektedir.

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

Ayrıca, tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecek olan ve yukarıda açıklanan menkul sermaye iratları, beyan sınırı olan 22.000-TL'lik haddin hesabında dikkate alınmayacaktır.

Vergi tevkifatına tabi tutulmuş menkul sermaye iratları ile tevkifata tabi tutulmamış menkul sermaye iratlarının birlikte elde edilmesi halinde, 22.000-TL'lik haddin hesabında **toplam tutar** dikkate alınacaktır.

b) 1.070 -TL'yi aşmaması halinde beyan edilmeyecek olan menkul sermaye iratları (86/1-d);

1 . Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri

2. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelme-

miş kuponlarının satışından elde edilen bedeller (31/12/2005 tarihinden önce ihraç/iktisap edilenler)

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

4. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri

5. Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (faiz, repo, kar payı v.b.)

6. Her çeşit alacak faizleri

Türkiye’de vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan yukarıda belirtilen menkul sermaye iratları 1.070 TL’lik tutarı aşmaması halinde yıllık beyanname ile beyan edilmeyeceklerdir.

Burada bahsedilen 1.070 TL’lik tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınacak bir haddedir. Bu had yukarıda belirtilen gelirlerin her biri için ayrı ayrı uygulanmayacak olup, bu gelirler ile vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

10.2.5- Diğer Kazanç ve İratlar

Tam Mükellefiyette;

Tam mükellef gerçek kişiler, istisna tutarını geçen diğer kazanç ve iratlarını yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadırlar. 2009 yılına ilişkin istisna tutarı değer artışı kazançları için **7.600.-TL**, arızı kazançlar için **17.900.-TL** dir.

Dar mükellefiyette;

Dar mükellef gerçek kişiler diğer kazanç ve iratları için yıllık beyanname vermeyecektir. Bu gelirler için münferit beyanname verilecektir.

10.2.6- Birden Fazla Gelir Unsurunun Bir Arada Elde Edilmesi Hali

Tam Mükellefiyette;

a) Beyannameye Dahil Edilecek Gelirler

İstisna hadleri içinde kalan kısımları hariç ol-

mak üzere aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilecektir:

- Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar
- Basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar
- Gerçek usulde vergilendirilen zira-i kazançlar
- Serbest meslek kazançları
- **7.600.-TL’yi aşan değer artış kazançları**
- **17.900.-TL ‘yi aşan arızı kazançlar**
- Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücretler (Diğer ücretler hariç)

- Birden fazla işverenden alınan ve birinci ücret hariç sonraki ücretlerin toplamı **19.800.-TL’yi** aşan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler

- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve toplamı **22.000.-TL’yi** aşan gayrimenkul ve menkul sermaye iratları

-Tevkifat ve istisna uygulamasına tabi olmayan ve toplam tutarı **1.070.-TL’yi** aşan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları (Burada dikkat edilmesi gereken husus **1.070.-TL’nin** bir istisna olmadığı, beyan sınırı olduğudur. **1.070.-TL’den** fazla gelir elde edilmesi halinde gelirin tamamı beyan edilecektir.)

- İstisna tutarını aşan konut kira gelirleri (2009 yılı için istisna tutarı **2.600.-TL’dir**)

Özellikli Durumlar;

- Birden fazla işverenden ücret almakla birlikte, ücret dışında geliri olanlar, ücret dışındaki bu gelirleri için beyanname vermek zorunda olsalar dahi ücretlerini ayrı değerlendireceklerdir. Buna göre; birinci ücret dışındaki ücretlerin toplamı beyan sınırını aşıyorsa birinci ücret dahil tüm ücret gelirleri beyannameye dahil edilecektir. Aksi durumda yani birinci ücret dışındaki ücret gelirlerinin toplamı beyan sınırını aşmıyorsa diğer gelirler için beyanname verilecek; ancak ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir.

- Birden fazla işverenden ücret alanlardan birden sonraki işverenden aldıkları ücretler toplamı beyan sınırını aşan mükellefler, beyanı gereken diğer tüm gelirlerini ücret gelirlerinin tamamı ile birlikte beyan etmek zorundadırlar. Burada dikkat edilmesi gereken husus, ücret gelirleri diğer gelirlerin beyanını etkilemesine rağmen diğer gelirler ücret gelirlerinin beyanını etkilememektedir.⁷

-Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının birlikte veya beyanı zorunlu olan diğer gelir unsurlarıyla (ücretler hariç) elde edilmesi halinde beyanı gereken gelirler toplanıp beyan sınırı ile karşılaştırılacaktır. Toplam beyan sınırını aşıyorsa beyanı gereken tüm gelir unsurları beyan edilecektir. Aksi durumda ise sadece beyanı zorunlu gelir unsurları beyan edilecek, tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları beyan edilmeyecektir.

- Tevkifata tabi tutulmuş menkul veya gayrimenkul sermaye iradının tevkifat ve istisna uygulamasına tabi tutulmamış ve toplam tutarı **1.070.-TL'yi** aşan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte elde edilirse tevkifatlı ve tevkifatsız tutarlar toplanır. Toplam beyan sınırı olan **22.000.- TL'yi** aşıyorsa tamamı beyan edilir. Aksi durumda sadece tevkifat ve istisna uygulamasına tabi tutulmamış ve toplamı **1.070.-TL'yi** aşan menkul ve gayrimenkuller beyan edilir.

Tevkifata tabi tutulmuş menkul veya gayrimenkul sermaye iradının istisna sınırını aşan mesken kira geliri ile birlikte elde edilmesi halinde tevkifatlı menkul veya gayrimenkul sermaye iratları ile mesken kira gelirinin istisna tutarını aşan kısmı toplanır. Toplam beyan sınırı olan

22.000.- TL'yi aşıyorsa tamamı beyan edilir. Aksi durumda sadece mesken kira geliri beyan edilir.

11- GELİRDEN YAPILACAK İNDİRİMLER

GVK'nın 89. maddesinde gelirden yapılacak indirimlere ilişkin düzenleme yer almaktadır. Farklı gelir unsurlarından elde edilen gelirden kanunda yer alan şartların oluşması halinde bazı indirimler yapılabilmektedir. Bu indirimlerin yapılabilmesi için,

- Farklı gelir unsurlarından elde edilen ve toplanan gelirin pozitif olması gerekir. Zarar durumunda indirim söz konusu olmayacaktır.

- Gelirden yapılacak indirimlerin kanunda yer alan ve aşağıda belirtilecek olan şartları taşıması gerekmektedir.

11.1- SİGORTA PRİMLERİ VE BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİNE ÖDENEN KATKI PAYLARI

Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, sakatlık, kaza, hastalık, analık, doğum, tahsil gibi şahıs sigortalarının primleri ile bireysel emeklilik katkı payları gelirden indirilebilir.(Gelir Vergisi Kanunu Md.89/1)

11.1.1- Şahıs Sigorta Primlerindeki İndirim Esasları

Şahıs sigorta primlerinin gelirden indirilebilmesi için aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

- Ödenen primin, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, sakatlık, kaza, hastalık, analık, doğum, tahsil gibi şahıs sigortalarının primleri olması gerekir.

⁷ Bekir ARSLAN-Zafer KÜTÜK,"Gelirin Beyanı ve Özellik Arz Eden Durumları", Diyalog Dergisi, Sayı:203, Mart 2005,s.89-104

- Aile fertleri için ödenen primlerin toplamı asgari ücretin yıllık tutarını aşmamalıdır. Asgari ücretin bir yıllık tutarının tespitinde, gelirin elde edildiği yılda, 16 yaşından büyük asgari ücretlinin 1 yıl içerisinde aldığı brüt maaşlarının toplamı esas alınır.

- Ödenen sigorta primlerinin yıllık toplamı beyan edilen gelirin %5' ini aşmamalıdır.

- Sigorta, Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş bulunmalıdır.

- Sigorta primi gelirin elde edildiği yılda ödenmiş bulunmalıdır.

- Prim ödeyen şahıs tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilen mükelleflerden olmalıdır. Dar mükellefiyete tabi olanlar sigorta primi indirimini yapamazlar.

- Eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait primler kendi gelirlerinden indirilir.

11.1.2. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

Bireysel emeklilik sisteminde şahıs sigorta primlerinden farklı olarak; şahıs sigorta primlerinde asgari ücretin bir yıllık tutarını aşmamak üzere gelirin %5'i indirilebilecekken, bireysel emeklilik katkı paylarında yine asgari ücretin bir yıllık tutarını aşmamak üzere yıllık gelirin %10'u indirim konusu yapılabilmektedir.

Diğer bir fark da; şahıs sigortalarının mükellefin şahsına, eşine, küçük çocuklarına ilişkin olması gerekirken, bireysel emeklilik katkı paylarının sadece mükellefin kendisiyle ilgili olmasıdır.

Ancak ücret geliri elde edenler için indirim konusu yapılacak bireysel emeklilik katkı payının ücretin safi tutarının hesaplanması sırasında indirim konusu yapılmamış olması gerekir.

Şahıs sigorta primleriyle benzer bir uygulama

eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermele-ri durumunda, bunlara ait primler kendi gelirle-lerinden indirilir.

11.1.3- Bireysel Emeklilik Katkı Payı ile Şahıs Sigorta Primini Beraber Ödeyenlerde İndirim

Aynı yıl içinde hem bireysel emeklilik katkı payı hem de şahıs sigorta primi ödeyenler, yukarıda belirtilen şartlar dahilinde her iki tutarı da indirebilirler. Ancak bireysel emeklilik katkı payının beyan edilen gelirin %10'unu ve asgari ücretin bir yıllık toplam tutarını, şahıs sigorta priminin beyan edilen gelirin %5'ini ve asgari ücretin bir yıllık tutarını aşmaması gerekir.

11.1.4- Bağ-Kur Giriş Keseneği ve Primleri

1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigorta Kurumu (Bağ-Kur) Kanunu'nun 49/3. Maddesinde sigortalılar tarafından ödenen giriş keseneği ve sigorta primlerinin vergi uygulamalarında gider olarak yazılabileceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca; ödedikleri Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini gider olarak kayıtlarına intikal ettirmeyenlerin aşağıdaki şartlar dahilinde söz konusu primleri gelirlerinden indirmeleri mümkündür:

- Bağ-Kur giriş keseneğini ve primlerinin gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olmak şartıyla mükellefler tarafından kanuni defterler üzerinde gider kaydedilerek yıllık kazançtan indirilmesi yerine ticari kazançları dolayısıyla verilecek beyannamede gösterilen gelirden,

- Adi komandit şirketlerin komandite ortakları giriş keseneği ve primlerini aynı şekilde beyan ettikleri gelirden,

- Bağ-Kur Kanunu kapsamına giren serbest meslek erbabının Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/8.maddesi hükmüne dayanarak hasılatlarından emekli aidatı ve sosyal sigorta primi indirme-

miş olmaları şartıyla ödedikleri Bağ-Kur giriş ke-seneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık gelir vergisi beyan-namelerinde beyan ettikleri gelirden, İndirmeleri mümkündür.

11.2- Mükellefin Kendisi, Eşi ve Küçük Çocuklarına İlişkin Olarak Yapılan Eğitim ve Sağlık Harcamaları

Mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamala-rının, beyan edilen gelirden indirilebilmesi için, aşağıdaki şartlara uygun olması gerekmektedir.

- İndirilecek eğitim ve sağlık harcamalarının beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması,
- Mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocukları-na ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harca-malarının Türkiye'de yapılması,
- Gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. Maddesi çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan üç-retiler, aynı harcamalarını bu hükümden yarar-lanarak matrahlarından indiremezler.(GVK md. 89/2)

11.3- Sakatlık İndirimi

Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya ba-sit usulde vergilendirilen özörlölerin beyan edi-len gelirlerine 31 inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim tutarında sakatlık indirimi uygulanacaktır.

Bu indirimden; bakmakla yükömlö olduğu özörlö kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hiz-met erbabı (tevkifat matrahı dahil) da yararlan-a-caktır.(GVK md. 89/3)

11.4- Bağış ve Yardım İndirimi

11.4.1-Beyan Edilecek Gelirin Belli Bir Tutarı ile Sınırlı Bağış ve Yardım İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin 4. bendinde "Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu ya-rarına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada önceli-kli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar" ın indirim konusu yapılacağı düzenlenmiştir.

Bu hüküm gereğince, bağış ve yardımın o yı-la ait olarak beyan edilen gelirin %5'ine (kalkın-mada öncelikli yörelerde %10'una) tekaböl eden kısmı gider kabul edilir. İndirilecek bağış ve yar-dımın belirlenmesine esas olan gelir geçmiş yıl zararları düşöldükten sonra kalan gelirdir.

11.4.2- Tamamı İndirime Tabii Olan Bağış ve Yardımlar

11.4.2.1- Okul, Sağlık Tesisi, Öğrenci Yurdu, Çocuk Yuvası, Yetiştirme Yurdu, Huzurevi, Bakım ve Rehabilitasyon Merkezi İnşası veya Bunların Faaliyetlerinin Devamı İçin Yapılan Harcama, Bağış ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışla-nan 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 rehabilitas-yon merkezi 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 yardım-ların tamamı gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmektedir.(GVK md. 89/5)

- Bu indirimden sadece bu tesislerin inşası için doğrudan yapılan inşa harcamaları değil, aynı zamanda bu tesisleri inşa etmekte olan yukarıda sayılan kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımın da yine tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

- Okul, sağlık tesisi, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin inşasıyla doğrudan veya dolaylı ilgili olmamakla birlikte bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımın yine tamamı yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden indirilebilecektir.

11.4.2.2- Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlar

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. (GVK md.89/6)

Bu bent hükmü gereğince indirim müessesesinden yararlanılabilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekir.

- Bağışların fakirlere yardım amacıyla "gıda bankacılığı" faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara yapılması gerekmektedir.

- Bağışa konu olacak şeyler gıda ,temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri olmalıdır.

- İndirim konusu yapılacak bağış tutarı gıda, temizlik,giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli olacaktır.

- Bağışlar Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yapılmalıdır.

- Bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin tamamı yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilecektir.

11.4.2.3- Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korunması ile Kültürel ve Sanatsal Etkinliklerin Desteklenmesi Amacıyla Yapılan Bağış ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

- a) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

- b) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

- c) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

- d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Korumaya Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, röleve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

- e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

h) 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

i) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,

j) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir)." ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.(GVK md.89/7)

11.4.2.4- Kızılay Derneğine yapılan bağışlar

İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı

(GVK Md. 89/11 Yürürlük:03.07.2009)

11.4.3- Zararlı Hallerde Bağış ve Yardım İndirimi

Bağış ve yardımlar gelirden indirilebileceği için zarar beyan eden mükellefler bağış ve yardım indiriminden faydalanamazlar.

11.5- Sponsorluk Harcamaları

GVK'nın 89'uncu maddesinin 8 nolu bendinde "3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarih ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si "nin yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

11.6- Araştırma ve Geliştirme Harcaması

5746 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle AR-GE indirimi aşağıdaki gibi yeniden düzenlenmiştir.

" Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." (GVK md. 89/9)

Yapılan bu yeni düzenleme ile hem AR-GE harcamalarının daha önce olduğu gibi gider kaydedilmesine olanak tanınmakta hem de bu giderlere ilave olarak bunların toplamının %100'ünün ilgili dönemde beyan edilen gelirden indirilmesine imkan sağlanmaktadır. Bu durumda mükelleflere her 100 birimlik AR-GE harcaması için 200 birimlik indirim hakkı tanınmaktadır.

11.7- Zararların Karlara Takas Ve Mahsubu

Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından doğan zararlar (80.maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynaklardan doğan kazanç ve iratlara mahsup edilir.(Gelir Vergisi Kanunu md.88/1)

11.7.1- Mahsup Edilebilecek Zararlar

Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bir gelir unsurunda oluşan zarar diğer gelir unsurlarında oluşan zararlara mahsup edilebilmektedir. Yapılan mahsubun sonucunda arta kalan zarar, daha sonraki yılların gelirinden indirilir. Ancak beş yıl içinde mahsup edilemeyen zararlar daha sonraki yıllara aktarılamaz.

11.7.2- Mahsup Edilemeyecek Zararlar

Aşağıda yer alan hallerde gelir unsurlarından doğan zararların, diğer gelir unsurlarından doğan karlara mahsubu yapılmamaktadır.

11.7.2.1- Diğer Kazanç ve İratlardan Doğan Zararların Mahsubu

Diğer kazanç ve iratlar kapsamındaki gelir unsurlarından doğan zararlar diğer gelir unsurlarından doğan karlara mahsup edilemez, söz konusu gelir unsurları vergilemede yalnız kar doğurdukları takdirde dikkate alınırlar.

Diğer kazanç ve iratlara konu gelir unsurlarının birinden doğan zararın diğerinden doğan kara mahsubu da söz konusu olmaz.

11.7.3- Zarar Mahsubunda Sıra

Birbirini izleyen birden fazla yılın sonucu zararlı olduğunda, sonraki yılların gelirinden, en önceki yıl zararından başlanarak mahsup yapılır. Beş yıllık zarar mahsup süresi geçirilmemiş olmak kaydıyla, sıraya uyulmaması halinde bu durum mahsup hakkının kaybına yol açmaz.

11.8- Yurtdışı Faaliyetlerden Doğan**Zararların Mahsubu**

Tam mükellefiyette yurtdışı faaliyetlerden doğan zararlar; faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ve tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde; mahsup edilebilecektir.(GVK md.88/4)

Türkiye'de Gelir Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilmez.

12- MATRAHTAN VE GELİR**UNSURLARINDAN İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER**

Gelir Vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler, VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri Gelir Vergisi Matrahından ve gelir unsurlarından indirilemez. (GVK md.90)

13- BEYANNAMENİN VERİLMESİ

Bir takvim yılında elde edilen gelirlere ilişkin verilmesi gereken yıllık beyanname,

- İzleyen yılın **Mart ayının başından yirmibeşinci günü** akşamına kadar,
- Gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın **Şubat ayının başından yirmibeşinci günü** akşamına kadar verilir. (GVK md.92)

14- VERGİNİN ÖDENMESİ**14.1- Yıllık Beyana Tabii Gelirler Üzerinden Tahakkuk Eden Vergilerde Ödeme**

Yıllık beyana tabii gelirler üzerinden tahakkuk eden vergilerde ödeme, Gelir Vergisi Kanununun 117. maddesinde düzenlenmiştir.

- Şubat ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi **Şubat ve Haziran** aylarında,
- Mart ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi **Mart ve Temmuz** aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

14.2- Zirai Kazançlarda Özel Ödeme Zamanı

Gelir Vergisi Kanununun 117. maddesiyle gelirlerinin büyük kısmı zirai kazançtan oluşan mükellefler hakkında gerekli görülen hallerde, iki taksitten fazla olmamak üzere, belli üretim bölge ve ziraat ürünlerine göre özel ödeme zamanları tayin etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bakanlık bu yetkiye dayanarak 250 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, yıllık beyannamelerinde, zirai kazançları ile birlikte başka kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratlarını bildirecek çiftçilerden, bu toplam gelir içindeki zirai kazançları %75 ve daha yüksek nispette olanlar için ödeme zamanlarını **Kasım ve Aralık** ayı olarak belirlemiştir.

15- GELİR VERGİSİNDEN YAPILACAK MAHSUPLAR

Gelir Vergisi Kanununa göre gelir üzerinden daha önceden ödenmiş olan vergiler yıllık beyannameye gösterilen gelir üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmektedir.

15.1- Yurtiçinde Ödenen Vergilerin Mahsubu

Beyanname üzerinde gösterilen gelir üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecek vergiler, kesinti yoluyla ödenen vergiler, geçici vergi ve Geçici 62.maddenin 3.bendinde yer alan düzenlemedir.

15.1.1- Kesinti Yoluyla Ödenmiş Olan Vergilerin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121.maddesine göre; yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan, bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edilir.

15.1.2- Kollektif ve Komandit Şirketlerde Kesilen Vergilerin Mahsubu

• Kollektif şirketlerde kesinti yoluyla ödenen vergiler hisseleri oranında ortaklar tarafından mahsup edilmektedir.

• Adi komandit şirketlerde komanditer ortağın geliri ticari kazanç değil menkul sermaye iradı sayıldığından, şirkete yapılan ödemeler üzerinden kesilen verginin tamamı komandite ortak tarafından mahsup edilecektir.

• Paylı komandit şirketlerde, kesilen verginin komandite ortağa isabet eden kısmı komandite ortak tarafından gelir vergisi beyannamesinde kalan kısmı şirket tarafından kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edilir.

15.1.3- Geçici Verginin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120.maddesine göre; yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak hesaplanan geçici vergi mahsup edilmektedir. Geçici verginin mahsup edilebilmesi için, ödenmiş olması gerekmektedir.

15.1.4- Diğer Ücret Vergisinin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 122.maddesine göre; diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı muhtasar beyannameye tabi işverenler nezdinde çalışmaya başladıklarında, başlama tarihlerinden sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergiler gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergiye mahsup edilir ve mahsupu yapılan miktar hizmet erbabının vergi karnesine işveren tarafından kaydedilir.

15.2- Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 123. maddesi hükmü uyarınca; tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan, yurtdışında ödedikleri benzeri vergiler, yurtiçinde tarh edilen Gelir Vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir.

Yabancı memleketlerde ödenmiş olan söz konusu vergiler Türk Lirasına çevrilecektir. Gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı, bu kazanç ve iratların genel gelire olan oranına göre hesaplanır. İndirilecek tutar, gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanca isabet eden kısmından fazla olursa, fazla olan tutar dikkate alınmaz.

Mahsubun yapılması için aşağıdaki şartların varlığı gereklidir.

- Yabancı memlekette ödenen vergiler, gelir üzerinden alınan şahsi vergiler olmalıdır.
- Yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından onaylanmış bulunan belgelerle tevsik edilmelidir.

- Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin ilgili oldukları kazanç ve iratlar, mükellef tarafından hangi yılın gelirine ithal edilmişse, bu vergilerde o gelire ait vergiden indirilir.

Yurtdışında elde edilen beyana tabi olan gelirler varsa, mükellefler bunları ilgili gelir unsurlarının beyanına ait tablodaki kazanç ve iratlar arasında göstermelidirler. Gelir vergisinden mahsup edilecek yurtdışında ödenmiş olan vergi ise, beyannamedeki ilgili mahsup sütununda gösterilmelidir.

(5615 Sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen fıkra;Geçerlilik;01.01.2007, Yürürlük:04.04.2007) Kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin hükümlerin uygulandığı durumlarda, yurt dışı iştirakin toplam vergi yükünün hesabında esas alınan vergiler, ödenmiş olmaları şartıyla, Türkiye'de vergilendirilecek kontrol edilen yabancı kurum kârları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilir.

16- UYGULAMA ÖRNEKLERİ

ÖRNEK 1- Bayan Irmak Gürses Adana'da bir bayan konfeksiyon atölyesi işletmektedir. Gerçek usulde vergilendirilen Irmak Gürses'in 2009 yılı ticari bilanço karı 30.000.-TL olup, ticari faaliyeti dolayısıyla elde ettiği hasılat ve giderlerine ilişkin bazı bilgiler aşağıdaki gibidir.

- Ticari işletme fonlarının değerlendirilmesinden 15.000.-TL mevduat faizi ve 10.000.-TL repo kazancı elde edilmiş, bu tutarlar üzerinden sırasıyla 2.250 -TL ve 1.500 -TL vergi kesilmiştir. Ayrıca mükellef yıl içinde 7.500.-TL geçici vergi ödemiştir.

- Irmak Gürses işletmesine koyduğu sermaye için 2009 yılında 8.000.-TL faiz yürütmüş ve bu faizi gider olarak dikkate almıştır.

- İşçilik gideri olarak Irmak Gürses'in eşine ve 18 yaşından küçük iki çocuğuna 25.000.-TL tuta-

rında ödemede bulunulmuştur.

- Irmak Gürses'in şahsi tasarruflarının değerlendirilmesinden elde ettiği brüt 21.000.-TL mevduat faizi, 15.000.-TL alacak faizi ve net tutarı 18.000.-TL olan (A) AŞ hisse senedi kar payı geliri bulunmaktadır. (A) AŞ tam mükellef bir kurum olup dağıttığı kazanç 2005 yılına ilişkindir. Karın dağıtımı sırasında (A) AŞ tarafından Irmak Gürses'e ödenen kar payı tutarı üzerinden 2.000.-TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Mevduat faizi üzerinden 3.150 -TL vergi kesilmiştir.

Bayan Irmak Gürses 2009 takvim yılında elde ettiği bu gelirleri için beyanname verecek midir? Verecekse hangi gelirlerini beyan edecektir?

ÇÖZÜM:

• Bu bilgilere göre Irmak Gürses'in ticari kazanç ve menkul sermaye iradı olmak üzere iki gelir unsuru bulunmaktadır.

• Irmak Gürses ticari kazanç sahibi olduğu için her halükarda beyanname verecek ve ticari kazancını beyan edecektir. Ancak Irmak Gürses'in beyana esas ticari kazanç tutarı tespit edilirken ticari bilanço karına GVK'nun 38'inci maddesi uyarınca bazı eklemelerin yapılması gerekmektedir.

• Irmak Gürses'in; eşine ve 18 yaşından küçük çocuklarına işletmeden ödediği aylıkların ve işletmesine koyduğu sermayeye yürütülen faizlerin GVK'nun 41'inci maddesi hükmü uyarınca hasılatından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Buna göre 25.000-TL tutarındaki işçilik gideri ile 8.000-TL tutarındaki faizin mükellefin ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.

• GVK'nın 75. maddesinin son bendi hükmüne göre mevduat faizleri ve repo kazançları için öngörülen istisna hükmü ticari işletmelere dahil iratları kapsamadığından ve bu gelirler ticari kazancın tespitinde dikkate alındığından bu gelir-

lerle ilgili olarak herhangi bir işlem yapılmayacak ancak bu gelirler dolayısıyla, tevkif suretiyle ödenen gelir vergisi tutarları beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

• Buna göre Irmak Gürses'in işletmesine ait ticari kardan mali kara geçiş şu şekilde hesaplanacaktır.

Ticari Kar (Ticari Bilanço Karı) : 30.000.-TL

Ticari Kara Yapılacak İlaveler : 33.000.-TL

- Eşe ve çocuklara ödenen aylıklar 25.000

- Sermaye üzerinden yürütülen

faizler 8.000

Mali Kar : 63.000.-TL

• Irmak Gürses'in şahsi tasarruflarının değerlendirilmesinden elde ettiği mevduat faizi tevkif suretiyle vergilendirildiğinden GVK'nın geçici 67'inci maddesi uyarınca beyannameye dahil edilmeyecektir. Söz konusu mevduat faizi üzerinden kesilen vergi de nihai vergi olduğundan beyannamede dikkate alınmayacaktır.

• Alacak faizi tevkif suretiyle vergilendirilmediğinden beyannameye dahil edilecektir. (15.000-TL'nin GVK'nın 86/1-d maddesinde belirtilen 1.070,00 TL'lik sınırdan fazla olduğundan tamamı beyan edilecek)

• AŞ hisse senetlerinden elde edilen net 18.000.-TL tutarındaki kar payına, tevkif edilen vergi tutarının eklenmesiyle bulunacak brüt tutarı (18.000+2.000=) 20.000.-TL'dir. Bu tutarın yarısı GVK'nın 22/2'nci maddesi uyarınca istisna olduğundan, kalan yarısı olan 10.000.-TL'lik kar payı beyanı gereken diğer gelirlerle toplanacak toplam gelir beyan sınırını geçtiğinden (2009 için 22.000.-TL dir.) beyannameye dahil edilecektir. Kar payından tevkif edilen tutar, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Bu açıklamalara göre Irmak Gürses ticari kazancını ve alacak faizini beyan edecektir. Kar payı ise beyanı gereken gelirler toplamı 22.000-TL'yi geçerse beyannameye dahil edilecektir. Örneğimizde Ticari Kazanç+Alacak Faizi+Kar Payı(İstisna Sonrası) toplamı (63.000+15.000+10.000=) 88.000-TL olup bu tutar beyan sınırı olan 22.000-TL den fazla olduğundan kar payı da beyan edilecektir.

• Bu bilgilere göre Irmak Hanım'ın beyanı ve vergilerinin hesaplanması aşağıdaki şekilde olacaktır. (Ticari işletme fonlarının değerlendirilmesi sonucunda elde edilen mevduat faizi ve repo geliri ticari kazancın tespitinde dikkate alındığından bunlar üzerinden kesilen vergiler beyanname üzerinden mahsup edilecektir.)

Ticari Kazanç	:63.000.-TL
Menkul Sermaye İradı	:25.000.-TL
-Alacak Faizi	: 15.000-TL
-Kar Payı	: 10.000-TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	: 88.000-TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	: 24.825.-TL
Mahsup Edilecek Vergiler	: 13.250-TL
- Ödenen Geçici Vergi	: 7.500-TL
- Mevduat Faizi Kes.	: 2.250-TL
- Repo Kesintisi	: 1.500-TL
(Ticari Kazançtan elde edilenler)	
- Kar Payı Kesintisi	:2.000-TL
Ödenecek Gelir Vergisi	: 11.575.-TL

ÖRNEK 2: Memur Soner Bey; Ankara'da ikamet etmekte olup, Kırşehir'de kendisine ait apartman dairesini konut olarak kiraya vermiş ve 2009 yılında 7.600-TL kira geliri elde etmiştir. Adı geçeninin daire ile ilgili olarak belgeli gider tutarı 2.800.-TL'dir. Ayrıca memuriyet görevi dolayısıyla 2009 yılında elde ettiği brüt ücret 34.000-TL dir.

Soner Bey, bu gelirlere göre 2009 t.yılı için gelir vergisi beyannamesi verecek midir? Verecek ise gayrimenkul sermaye iradı için götürü gider ve gerçek gider yöntemlerine göre Gelir Vergisi beyanı nasıl olacaktır?

ÇÖZÜM:

• Soner Bey tek işverenden ücret geliri elde ettiğinden bu gelirini miktarı ne olursa olsun beyan etmeyecektir. Ayrıca bu gelirini toplamada dikkate almayacaktır

• Devlet memuru Soner Bey'in yıllık gelir vergisi beyanı ile beyan etmesi gereken ticari, zirai ve mesleki bir kazancı olmadığından konut kira geliriyle ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde belirtilen 2.600.-TL'lik istisnadan yararlanma hakkı vardır. Bu durumda, elde edilen kazanç tutarı istisna miktarının üzerinde olduğundan yıllık beyanname ile beyanı gerekecektir. (İstisna miktarının altındaki konut kira geliri için Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi gereği beyanname verilmez.) Ayrıca beyannamenin de Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. maddesi gereğince ikametgahın bulunduğu yer vergi dairesine verilmesi gerekir. Yani beyanname gayrimenkulün bulunduğu Kırşehir'e değil, ikametgahın bulunduğu Ankara'ya verilecektir.

Yukarıdaki açıklamaların ışığında;

a- Götürü Gider Yöntemine Göre Beyan:

- GMSİ	: 7.600.-TL
-İstisna	: 2.600.-TL
-Kalan	: 5.000.- TL
-Götürü Gider(5.000x%25)	: 1.250.- TL
-Safi Kira Geliri	: 3.750.- TL
-Hesaplanan Gelir Vergisi	:562,50 - TL

b- Gerçek Gider Yöntemine Göre Beyan;

Bu yöntemde, belgeli gider tutarı olan 2.600.-

TL'nin istisna miktarına isabet eden kısmının safi kazancın tespitinde dikkate alınmaması gerekmektedir. Bu hesaplama ise şu şekilde yapılmaktadır.

İndirilecek Gider:

İstisna Sonrası İrat x Toplam Gider =

5.000 x 2.600 = 1.710,53 -TL

Toplam İrat	7.600
-GMSİ	: 7.600.-TL
-İstisna	: 2.600.-TL
-Kalan	: 5.000.-TL
-Gerçek Gider	: 1.710,53.-TL
-Safi Kira Geliri	: 3.289,47.-TL
-Hesaplanan Gelir Vergisi	: 493,42-TL

ÖRNEK 3- Ömer METE'nin 2009 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

Ticari Kazanç :500.000.-TL

Mevduat Faizi :110.000.-TL

Özel Finans Kurumlarınca Kar ve Zarara Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payı :90.000.-TL

Yönetim Kurulu Üyesi Olduğu Anonim Şirketten Aldığı Kar Payı(Brüt) :20.000.-TL

26.07.2001 Tarihinden Önce Türk Lirası Cinsinden İhraç Edilmiş Hazine Bonosundan Elde Edilen Faiz Geliri :300.000.-TL

TOPLAM GELİR :1.020.000-TL

Mevduat Faizi, Özel Finans Kurumlarınca Kar ve Zarara Katılma Hesabı Karşılığında ödenen Kar Payı, Yönetim Kurulu Üyesi Olduğu Anonim şirketten Aldığı Kar Payı ve 26.07.2001 Tarihinden Önce Türk Lirası Cinsinden İhraç Edilmiş Hazine Bonosundan Elde Edilen Faiz Geliri şahsi birikimlerin değerlendirilmesi sonucunda elde edilmiştir.

Yıl içinde tahakkuk eden geçici vergi 90.000-TL, ödenen geçici vergi 60.000-TL dir. Mevduat faizi üzerinden kesinti yoluyla ödenen vergi 16.500-TL, Özel Finans Kurumlarınca Kar ve Zarara Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payı için kesinti yoluyla ödenen vergi 13.500-TL, yönetim kurulu üyeliğinden elde edilen kar payı üzerinden kesinti yoluyla ödenen vergi 2.000-TL dir.

Ömer METE bu bilgilere göre 2009 t.yılı için gelir vergisi beyannamesi verecek midir? Verecekse hangi gelirlerini beyannameye dahil edecektir?

ÇÖZÜM:

- Ömer Bey 2009 yılında elde ettiği ticari kazanç için her halükarda yıllık beyanname verecek ve ticari kazancını beyan edecektir.

- GVK'nın Geçici 67'inci maddesi hükmüne göre tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan mevduat faizi gelirleri ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları ticari işletmeye dahil olmadığından miktarı ne olursa olsun beyan edilmeyecek; diğer gelirleri nedeniyle beyanname verilmesi halinde de verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu gelirler gelirin toplanmasında da dikkate alınmayacaktır. Ayrıca bu gelirler üzerinden tevkif yoluyla ödenen vergilerde nihai vergi olduğundan beyannameye dahil edilmeyecek, iadesi de söz konusu olmayacaktır.

- Ömer Bey'in GVK'nın 75'inci maddesinin 3'üncü bent hükmü kapsamında, yönetim kurulu üyesi olarak aldığı kar payı menkul sermaye iradidir. GVK'nın 22/2'nci maddesi hükmü uyarınca tam mükellefiyete tabi kurumlardan elde edilen, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. Kalan tutar be-

yanı gereken diğer gelir unsurlarıyla toplanır. Toplam 2009 yılı beyan sınırı olan 22.000-TL den büyük olursa kar payı beyannameye dahil edilecektir. İstisna sonrası kalan kar payı beyannameye dahil edilirse tamamı üzerinden kesilen vergi yıllık beyanname üzerinden mahsup edilir.

- 26.07.2001 tarihinden önce ihraç edilmiş hazine bonolarından elde edilen faiz gelirlerine GVK'nın 76/2.maddesine göre indirim oranını uyguladıktan sonra kalan kısım beyanı gereken diğer gelir unsurlarıyla toplanır. (GVK'nun 76/2. maddesinde belirtilen indirim oranı 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış olmasına rağmen, GVK'nun Geçici 67/9. bendi hükmü uyarınca söz konusu irat için indirim oranı uygulanacaktır.) Toplam 2009 yılı beyan sınırı olan 22.000-TL den büyük olursa hazine bonusu beyannameye dahil edilecektir. Elde edilen faiz gelirlerine indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar $(300.000 - (300.000 * \%16,7) =)$ 249.900-TL'dir. Kalan kısım tek başına beyan sınırından büyük olduğundan hazine bonusu beyan edilecektir.

- Bu durumda, ticari kazanç 500.000-TL, hazine bonusu faiz gelirine indirim oranı uygulandıktan sonra kalan 249.900.-TL ve istisna sonrası kalan 10.000.-TL'lik kar payı gelirlerinin toplamı olan 759.900-TL Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin 1/c bendinde ifade edilen 22.000.-TL sınırını aştığından hazine bonusu ve kar payı beyannameye dahil edilecektir.

Buna göre Ömer Bey'in beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

-Ticari Kazanç	: 500.000.-TL
-Menkul Sermaye İradı	: 259.900.-TL
Yönetim Kurulu Üyesi	
Olarak Aldığı Kar Payı	: 10.000

26.07.2001 Tarihinden Önce TL Cinsinden
ihraç

Edilmiş Hazine Bonosundan Elde

Edilen Faiz : 249.900

Vergiye Tabi Gelir(Matrah) : 759.900.-TL

-Hesaplanan Gelir Vergisi : 259.990-TL

-Mahsup Edilecek Vergi : 62.000.-TL

Kar Payı İçin : 2.000

Yıl İçinde Ödenen Geçici Vergi: 60.000

-Ödenecek Gelir Vergisi : 197.990-TL

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tahakkuk eden geçici vergi değil, ödenen geçici vergi mahsup edilir. Ödenmeyen kısım ise mahsup tarihine kadar gecikme zammı hesaplanarak terkin edilir.

ÖRNEK 4- Özlem Hanım'ın 2009 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

- (X) A.Ş den elde edilen Ücret Geliri

: 96.000-TL

- (Z) A.Ş den elde edilen Ücret Geliri

: 21.000-TL

-İşyeri Kira Geliri (Brüt-Tevkifatlı)

: 9.000-TL

İşyeri kira geliri üzerinden tevkif yoluyla 1.800-TL vergi ödenmiştir. Ücret gelirleri üzerinden de işverenler gerekli tevkifatları yapmıştır.

Özlem Hanım bu bilgilere göre 2009 t.yılı için gelir vergisi beyannamesi verecek midir? Verecekse hangi gelirlerini beyan edecektir?

ÇÖZÜM:

- Özlem Hanım'ın birinci işverenden sonraki 2. işverenden aldığı 18.000.-TL tutarındaki ücret 22.000.-TL'lik beyan sınırını aşmadığı için GVK'nun 86/1-b hükmü gereği birinci ücret dahil ücret gelirleri beyan edilmeyecektir.

- Tevkifata tabi tutulmuş işyeri kira gelirin beyan edilip edilmeyeceği vergiye tabi gelir top-

lamının 22.000.-TL'lik sınırı aşp aşmamasına göre tayin edilecektir. Vergiye tabi gelir toplamının hesabında ücret gelirleri dikkate alınmayacaktır. İşyeri kira gelirinin gayri safi tutarı toplamı 9.000.-TL'dir. Bu tutar 22.000.-TL'lik beyan had-dini aşmadığından tevkif suretiyle vergilendiril-miş işyeri kira geliri de beyan edilmeyecektir.Ya-ni Özlem Hanım, 2009 yılı gelirleri için gelir ver-gisi beyannamesi vermeyecek olup, tevkif sure-tiyle ödenmiş olan vergiler nihai vergi olacaktır.

ÖRNEK 5- 2009 yılında Ankara'daki özel bir hastanede ücretli olarak doktorluk yapan Başak BAŞKAN 60.000.-TL ücret geliri elde etmiştir. Başak BAŞKAN aynı zamanda açmış olduğu özel muayenehanesinde hasta muayenesi yapmakta olup aynı yıl bu muayenehaneden 75.000.-TL serbest meslek kazancı sağlamıştır. Serbest mes-lek kazancı dolayısıyla yıl içinde ödenen geçici vergi 16.000.-TL dir.

Başak Hanım'ın bunların yanı sıra, biri basit usulde ticaret erbabına kiraya verdiği işyerinden 1.000.-TL, diğeri gerçek usulde vergilendirilen ti-caret erbabına kiraya verdiği işyerinden 12.000.-TL olmak üzere toplam 12.800.-TL gayrimenkul sermaye iradı bulunmaktadır. Gerçek usule tabi ticaret erbabına işyeri olarak kiraya verilen gayri-menkulden elde edilen kira gelirinden 2.400.-TL gelir vergisi kesintisi yapılmıştır. Başak Hanım gayrimenkul sermaye iradının tespitinde götürü gider usulünü tercih etmiştir.

Başak Hanım 2009 yılında katılmış olduğu Türkiye'de kurulu (X) Bireysel Emeklilik AŞ'ye emeklilik sözleşmesi gereği 8.500.-TL katkı payı ödemiştir. Söz konusu katkı payları tevkifata tabi tutulan ücret matrahının tespitinde indirim konu-su yapılmamıştır.

Ayrıca Başak Hanım, 2009 yılında hisse sene-di alım satımından 13.000.-TL zarar ve 2007 yı-

linda iktisap ettiği arsanın satışından 19.000.-TL kazanç elde etmiştir. Hisse senedi alım satımın-dan doğan zarar tutarı ve arsa satışından doğan kar tutarı iktisap bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra hesaplanan kar- zarar rakamlarıdır.

Başak BAŞKAN bu bilgilere göre 2009 t.yılı için gelir vergisi beyannamesi verecek midir? Ve-recekse hangi gelirlerini beyan edecektir?

ÇÖZÜM:

- Başak Hanım serbest meslek kazancı sahibi olduğundan her halükarda beyanname verecek ve özel muayenehanesinden elde ettiği kazancı beyan edecektir.

- Başak Hanım'ın özel hastaneden almış ol-duğu ücret, tek işverenden alındığı ve tevkif sure-tiyle vergilendiği için tutarı ne olursa olsun be-yan edilmeyecektir. Ücret geliri gelirin toplan-masında da dikkate alınmayacaktır.

- Başak Hanım'ın basit usule tabi ticaret er-babına kiraya verdiği işyerinden elde ettiği kira geliri, üzerinden tevkifat yapılmadığı, istisna uy-gulamasına konu olmadığı ve 1070.-TL'yi aşma-dığı için GVK'nın 86/1-d hükmü gereğince be-yannameye dahil edilmeyecektir.

- Gerçek usulde vergilendirilen ticaret erba-bına kiraya verilen işyerinden elde ettiği tevkifata tabi tutulmuş kira geliri ise vergiye tabi ge-lir toplamının 22.000.-TL'yi aşması halinde be-yan edilecek, aksi durumda beyan edilmeye-cektir.

- Başak Hanım'ın hisse senedi alım satımın-dan doğan zararı, GVK'nın 88'inci maddesi hük-mü uyarınca, diğer kazanç ve iratlardan doğan zararların başka gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlara mahsubu mümkün olmadığı için diğer gelirlerden indirilemeyecektir.

- 2007 yılında iktisap edilen arsanın satışın-dan elde edilen 19.000.-TL tutarındaki gelir,

GVK'nın mükerrer 80/6. maddesi hükmü uyarınca değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir. Beyannameye dahil edilecek tutar, elde edilen kazançtan 7.600.-TL tutarındaki istisna düşüldükten sonra kalan (19.000-7.600=) **11.400.-TL** olacaktır.

• Başak Hanım **75.000.-TL** tutarındaki serbest meslek kazancını beyan etmek zorundadır. Verilecek beyannameye **11.400.-TL** tutarındaki değer artışı kazancı da dahil edilecektir. Kira geliri dahil vergiye tabi gelir toplamı (75.000+11.400+12.000=) 98.400-TL beyan sınırı olan 22.000.-TL'yi aştığı için Başak Hanım'ın gerçek usule tabi ticaret erbabına kiraya verdiği işyerinden elde ettiği **12.000.- TL'lik** kira geliri de beyannameye dahil edilecektir. Başak Hanım, gayrimenkul sermaye iradının tespitinde götürü gider usulünü tercih etmiştir. Başak Hanım'ın elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı aşağıdaki gibi olacaktır.

Gayri safi kira tutarı	: 12.000.-TL
Götürü Gider (12.000 x %25)	: 3.000.-TL
Safi İrat	: 9.000.-TL

• GVK'nın 89/1 hükmü uyarınca beyan edilen gelirin %10'unu ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları beyanname ile bildirilecek gelirden indirilebilir. Başak Hanım'ın beyana tabi geliri, serbest meslek kazancı, değer artış kazancı ve gayrimenkul sermaye iradından oluşmakta olup toplam (75.000+11.400+9.000=) 95.400.-TL olup beyan edilen gelirin %10'u 9.540.-TL olmaktadır. Asgari ücretin yıllık tutarı 2009 yılı için {(666,00x6)+(693,00x6)=} 8.154,00-TL'dir. Dolayısıyla Başak Hanım, bireysel emeklilik sistemine ödemiş olduğu 8.500.-TL'lik katkı payının 8.154,00-TL tutarındaki kısmını beyanname üzerinde indirim konusu yapabilecektir.

- Serbest Meslek Kazancı	: 75.000.-TL
- Gayrimenkul Sermaye İradı	: 9.000.-TL
- Değer Artış Kazancı	: 11.400.-TL
- Beyannameye Dahil Edilen	
Kazanç ve İratlar Toplamı	: 95.400.-TL
- Bireysel Emeklilik Katkı	
Payı İndirimi	

: 8.154.-TL

- Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	: 87.246.-TL
- Hesaplanan Gelir Vergisi	: 24.561,10.-TL
- Mahsup Edilecek Gelir	
Vergisi	: 18.400.-TL
İşyeri Tevkifatı	: 2.400.-TL
Ödenen Geçici Vergi	: 16.000-TL
-Ödenecek Gelir Vergisi	: 6.161,10.-TL

ÖRNEK 6- Funda ÖNCEL'in 2009 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

-Ücret (Vergi Kesintisine	
Tabi Tutulmuş)	:47.000.-TL
.Birinci İşverenden	24.000.-TL
.İkinci İşverenden	23.000.-TL
-Mevduat Faizi	: 60.000.-TL
-Gayrimenkul Sermaye İradı	
(İşyeri, brüt)	:20.000.-TL
-Gayrimenkul Sermaye İradı	
(mesken)	: 6.000.-TL

İşyeri kirasından 4.000.-TL tevkifat yapılmıştır. Ücret gelirlerinden de toplam 9.000 TL tevkifat yapılmıştır. Gayrimenkul sermaye iradının tespitinde götürü gider usulü tercih edilmiştir.

Funda ÖNCEL bu bilgilere göre 2009 t.yılı için gelir vergisi beyanamesi verecek midir? Verecekse hangi gelirlerini beyan edecektir?

ÇÖZÜM:

• İkinci işverenden aldığı ücret 22.000.-TL'lik haddi aştığı için ücret gelirleri beyannameye dahil edilecektir.

• Elde ettiği ve üzerinden vergi tevkifatı yapılmış olan mevduat faizini miktarı ne olursa olsun GVK'nın Geçici 67'inci maddesi gereğince beyan etmeyecektir.

• Funda Hanımın yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olduğu ticari, zirai ve mesleki kazancı bulunmadığından mesken olarak kiraya verilen gayrimenkulden elde edilen kira gelirinin 2.600.-TL'lik kısmı GVK'nın 21.maddesi gereği vergiden istisnadır. Bu tutar düşüldükten sonra geriye kalan $(6.000-2.600=)$ 3.400.-TL beyana tabi olacaktır.

• İşyeri olarak kiraya verilen gayrimenkulden elde edilen tevkifata tabi tutulmuş kira geliri, GVK'nın 86/1-c hükmü gereği vergiye tabi gelir toplamının 22.000.-TL'yi aşması halinde beyan edilecek, aksi halde beyan edilmeyecektir. Funda Hanımın elde ettiği istisna sonrası mesken kirası ile işyeri kirasının gayrisafi tutarlarının toplamı $(3.400 + 20.000=)$ 23.400.-TL'dir. Bu tutar yani vergiye tabi gelir 22.000.-TL'lik beyan hadini aştığı için Funda Hanım işyeri kirasını da beyannamesine dahil edecektir.

• Bu durumda Funda ÖNCEL'in beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

- Ücret Gelirleri	: 47.000. -TL
- 1. işverenden alınan 24.000	
- 2. işverenden alınan 23.000	
- Gayrimenkul Sermaye İradı (Gayri Safi)	: 23.400.-TL
-Götürü Gider $(23.400*25\%)$	:5.850.-TL
-Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	: 64.5500.-TL
-Hesaplanan Gelir Vergisi	: 17.240,50-TL
-Mahsup Edilecek Tevkifat	: 13.000.-TL
- Ücret gelirleri 9.000	
- İşyeri kira geliri 4.000	
-Ödenecek Gelir Vergisi	:4.240,50-TL

ÖRNEK 7- Mükellef Berna ŞAHİK, 2009 yılında, arızı bir ticari işten 42.000.-TL hasılat elde etmiş, buna karşılık 32.000.-TL gider yapmıştır. Bayan Berna ŞAHİK gerçekleştirdiği arızı serbest meslek faaliyetinden 14.000.-TL gelir elde etmiş, 10.000.-TL de gider yapmıştır. Serbest meslek kazancından tevkifat yapılmamıştır. Aynı şahıs, 2006 yılında aldığı arsanın satışından endeksleme sonrası net 5.500.-TL kâr elde etmiştir.

Berna ŞAHİK bu bilgilere göre 2009 t.yılı için gelir vergisi beyannamesi verecek midir? Verekse hangi gelirlerini beyan edecektir?

ÇÖZÜM:

• Mükellefin arsa satışından elde ettiği kar GVK'nın mükerrer 80/6.maddesine göre değer artış kazancıdır. Arızı ticari kazançtan elde ettiği kazanç GVK'nın 82/1. maddesine göre, arızı serbest meslek faaliyetinden elde ettiği kazanç aynı maddenin 4. bendi hükmü gereği arızı kazançtır.

• Mükellefin elde ettiği değer artış kazancı 5.500.-TL dir. Bilindiği üzere 2009 yılında değer artış kazançlarının GVK'nın mükerrer 80.maddesi hükmüne 7.600.-TL'lik kısmı vergiden istisna edilmiştir. Elde edilen değer artış kazancı istisna tutarının altında kaldığı için beyan edilmeyecektir.

• Mükellefin elde ettiği arızı kazanç tutarı; arızı ticari kazançtan $(42.000-32.000=)$ 10.000.-TL, Arızı serbest meslek kazancından $(14.000-10.000=)$ 4.000.-TL olmak üzere toplam 14.000.-TL'dir. GVK'nın 82.maddesi hükmüne göre bu kazançların toplamı üzerinden 2009 yılı için 17.900.-TL istisna düşülmesi gerekir. Arızı kazanç toplamı üzerinden 17.900.-TL'lik istisna düşüldükten sonra beyanı gereken bir tutar bulunmamaktadır.

• Bu duruma göre Berna ŞAHİK 2009 yılı gelirleri için beyanname vermeyecektir.

ÖRNEK 8- Seval AKSOY'un 2009 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

-X A.Ş.'den Kar Payı	: 38.000.-TL
(2002 Normal Kazanç Kaynaklı)	
-Döviz Cinsinden Faiz Geliri	: 65.000.-TL
-TL Mevduat Faiz Geliri	: 17.000.-TL
-Hazine Bonosu Faiz Geliri	: 300.000.-TL
(2004 ihraçlı)	
-Devlet Tahvili Faiz Geliri	: 140.000.-TL
(2000 ihraçlı)	
-İskonto Faiz Geliri	: 7.000.-TL
-Vadesi Gelmemiş Kupon	
Satış Geliri	: 3.000.-TL
-Off-Shore Faiz Geliri (TL)	: 6.000.-TL
-Off-Shore Faiz Geliri (Döviz):	1.500.-TL
-Menkul Kıymet Fonu Kat.Bel.	
Kar Payı	: 150.000.-TL
-Repo Geliri	: 62.000.-TL
-Özel Finans Kurumları Kar Payı	: 190.000.-TL
- Yukarıdaki gelirlerden yapılan tevkifat tutar-	

ları ise şöyledir:

-Döviz Faiz Geliri	: 9.750 .-TL
-TL Mevduat Faizi	: 2.550 .-TL
-Menkul Kıy.Yatırım Fonu	
Katılma Belgesi	: 15.000 .-TL
-Repo Geliri	: 9.300 .-TL
-Özel Finans Kurumu Kar	
Payı	: 28.500.-TL
-X A.Ş. Kar Payı	: 3.800.-TL

Seval AKSOY'un bu bilgilere göre 2009 t.yılı için gelir vergisi beyanname verecek midir? Verecekse hangi gelirlerini beyan edecektir?

ÇÖZÜM:

• Seval Hanım'ın 2009 yılında elde ettiği gelirlerden; döviz cinsinden faiz geliri, TL cinsinden mevduat faiz geliri, menkul kıymet yatırım fonu

katılma belgesine ödenen kar payı, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen kar payı GVK'nın geçici 67'inci maddesi gereğince beyan edilmeyecektir. Bu durumda Seval Hanım'ın beyan edeceği gelirleri aşağıdaki gibi olacaktır.

• Tevkifat ve istisna uygulamasına tabi olmayan alacak faizi (indirimden sonra), iskonto faiz geliri, vadesi gelmemiş kupon satış geliri ve döviz cinsinden off-shore faiz geliri ve TL cinsinden off-shore faiz(indirimden sonra) geliri toplamı gelirleri toplamı 86/1-d deki sınır olan 1.070.-TL den büyük olduğundan tamamı beyan edilecektir.

• X A.Ş den elde edilen kar payının kaynağı 2002 t.yılı normal kazançları olduğundan, kar payının yarısı GVK'nın 22/2'nci maddesi uyarınca istisna olduğundan, kalan yarısı olan 19.000.-TL'lık kar payı beyanı gereken diğer gelirlerle toplanacak toplam beyan sınırını geçerse (beyan sınırı 2009 için 22.000.-TL dir.) beyannameye dahil edilecektir. Kar payının beyan edilmesi halinde beyan edilen tutara ait tevkif edilen vergi değil tamamı üzerinde tevkif edilen tutar beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

• 2000 yılında ihraç edilen devlet tahvilinden elde edilen faiz geliri GVK'nın 76.maddesinin 2.paragrafı gereği (Geçici 67/9 madde hükmü) indirim oranına tabi olup, indirimden sonra kalan tutar ile beyana tabi diğer gelirler toplanacaktır. Toplam, beyan sınırından fazla ise bahse konu faiz geliri beyan edilecektir. İndirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar $(140.000 - (140.000 * \%16,7) = 116.620$ -TL dir. Bu tutar tek başına beyan sınırından büyük olduğundan 2000 yılında ihraç edilen devlet tahvilinden elde edilen bu gelir beyannameye dahil edilecektir.

• 2004 yılında ihraç edilen Hazine Bonosundan elde edilen faiz geliri önce GVK'nın 76.maddesinin 2.paragrafı gereği indirim oranına

tabidir. İndirim uygulaması aşağıda yapılmış olup, kalan tutar beyan edilecektir.

Hazine Bonusu Faiz Geliri (2004 İhraçlı)

-Hazine Bonusu Faiz Geliri	: 300.000.-TL
-İndirim (%16,7)	: 50.100.-TL
-Kalan	: 249.900.-TL
-Beyanı gereken tutar	: 249.900.-TL

• Yapılan bu açıklamalar göre beyanı gereken gelirler aşağıda hesaplanmış olup toplam tutar beyan sınırı olan 22.000-TL den büyük olduğundan tevkifatlı menkul sermaye iratları dahil bütün gelirler beyan edilecektir. Toplam tutar 22.000.-TL'den küçük olsaydı yalnızca tevkifat yapılmayan gelirler beyan edilecekti. Beyannameye dahil edilen Menkul Sermaye İratları üzerinden yapılan tevkifat hesaplanan vergiden mahsup edilir. Diğerleri nihai vergidir.

-Devlet Tahvili (2000 İhraçlı)	: 116.620.-TL
(İndirimden Sonra)	
-İskonto Faiz Geliri	: 7.000.-TL
-Vadesi Gelmemiş Kupon Sat.Gel.	: 3.000.-TL
-Off-Shore Faiz Geliri (TL)	: 6.000.-TL
-Off-Shore Faiz Geliri (Döviz)	: 1.500.-TL
-X A.Ş. Kar Payı (GVK 22/2 Yarısı)	:19.000.-TL
-Hazine Bonusu Faiz Geliri (2004 İhraçlı)	: 249.900.-TL
TOPLAM	: 403.020.-TL

Bu duruma göre Seval Hanımın beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

-Menkul Sermaye İradı	: 403.020.-TL
-Gelir Vergisi Matrahı	: 403.020.-TL
-Hesaplanan Gelir Vergisi	: 135.082.-TL

-Mahsup (karpayı stopajı)	: 3.800.-TL
-Kalan	: 131.282.-TL
-Ödenecek Vergi	: 131.282.-TL

ÖRNEK 9- Serdar BALKAR Bey'in 2009 gelirleri aşağıdaki gibidir.

-A Ltd.Şti. Kar Payı (2001 yılı İstisna Kazançlı)	: 81.000.-TL
-B A.Ş. Kar Payı (1997 Yılı Kazancı Dağıtımı)	: 55.000.-TL
-C Ltd.Şti. Kar Payı (2002 normal kazanç Kaynaklı):	40.000.-TL
C Ltd.Şti. Kar Payının dağıtımı aşamasında	4.000-TL tevkifat yapmıştır.

Bu verilere göre Serdar Bey beyanname verecek midir? Verecekse hangi gelirlerini beyan edecektir?

ÇÖZÜM:

• A Ltd.Şti. kar payı 2001 yılı istisna kaynaklı kazanç olduğundan GVK Geçici 62'ye göre, kar payı ile kar payının 1/9'u toplanacak. Toplamın yarısı aynı madde gereği vergiden istisna olup, kalan tutar beyanı gereken diğer gelirlerle toplanacaktır. Toplam 2009 yılı beyan sınırı olan 22.000-TL'den büyükse beyan edilecek aksi durumda kar payı beyannameye dahil edilmeyecektir. Kar payının beyannameye dahil edilmesi halinde dahil edilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

-Kar Payı	: 81.000.-TL
-Kar Payının (1/9'u)	: 9.000.-TL
-Toplam	: 90.000.-TL
-Yarısı (GVK Geç 62):	45.000.-TL (Tek başına beyan sınırından büyük olduğundan beyannameye dahil edilecek)
-1/5'i hesaplanan vergiden mahsup edilecek.	

• B A.Ş. kar payı 1998 öncesi kaynaklı olduğundan GVK'nın geçici 62/2.maddesi gereği tamamı vergiden istisna olup, beyannameye dahil edilmeyecek.

• C Ltd.Şti.'den elde edilen kar payının kaynağı 2002 t.yılı normal kazançları olduğundan, kar payının yarısı GVK'nın 22/2'nci maddesi uyarınca vergiden istisna olduğundan, kalan yarısı olan 20.000.-TL'lik kar payı beyanı gereken diğer gelirlerle toplanacak toplam beyan sınırını geçtiğinden beyannameye dahil edilecektir. Beyan edilen tutara ait tevkif edilen vergi değil, tamamı üzerinde tevkif edilen tutar beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

• Beyanı Gereken Gelir Toplamı:

A Ltd.Şti Kar Payı + C Ltd.Şti. Kar Payı =
45.000 + 20.000 = 65.000.-TL

65.000.-TL, Beyanı sınırı olan 22.000.-TL'yi aştığı için A Ltd Şti. kar payı ile C Ltd.Şti.kar payı beyan edilecektir.

Gelir Vergisi Matrahı :65.000.-TL
Hesaplanan Gelir Vergisi :16.775.-TL
Mahsup(45.000*1/5 + 4.000) :13.000.-TL
Ödenecek Vergi : 4.775.-TL

ÖRNEK 10- Kırıkkale'de Basit Usule tabi ticari faaliyette (Ayakkabı tamircisi) bulunan Tolga ŞENSES 2009 takvim yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

-Basit Usulde Ticari Kazanç : 5.000.-TL
 -Vadesi Gelmemiş Tah.Kup.
 Satış Geliri : 6.000.-TL
 -Yurtdışındaki bir şirketten
 kar payı : 7.000.-TL
 (Döviz Cinsinden)
 -İşyeri kira geliri (Brüt)
 (Tevkifatlı) : 9.000.-TL

-Repo Geliri : 40.000.-TL
 -Mesken Kira Geliri : 1.200.-TL
 -Devlet Tah.Faiz Gel.
 (2003 İhraç) : 500.000.-TL
 (TL cinsinden)

Gelir Üzerinden Yapılan Tevkifat Tutarları aşağıdaki gibidir.

-İşyeri kira gelirinde yapılan tevkifat 1.800 -TL
 -Repo Geliri üzerinden yapılan tevkifat 6.000 -TL
 -Mükellef gayrimenkul sermaye iradında götürü gideri seçmiştir.

Bu verilere göre Tolga ŞENSES beyanname verecek midir? Verecekse ne zaman verecek ve hangi gelirlerini beyan edecektir?

ÇÖZÜM:

• Tolga Bey Basit Usulde Ticari Kazanç sahibi olduğundan her halükarda beyanname verecek ve Basit Usulde Ticari Kazancını beyan edecektir.

• Repo geliri GVK Geçici 67'e göre beyan dışı olduğundan beyannameye dahil edilmeyecektir. Ayrıca bu gelir toplamada dikkate alınmayacaktır.

• 2003 ihraçlı devlet tahvilinden önce GVK'nın76/2.maddesine göre indirim uygulanacaktır. Buna göre;

Tahvil Faiz Geliri : 500.000.-TL
 İndirim (%16,7) : 83.500.-TL
 Kalan : 416.500.-TL

• Tevkifat ve istisna uygulamasına tabi olmayan vadesi gelmemiş tahvil kupon satış geliri, yurt dışı kaynaklı kar payı ve mesken kira geliri toplamı 14.200-TL olup bu tutar GVK'nın 86/1-d maddesindeki sınır olan 1.070-TL den büyük olduğundan tamamı beyan edilecektir.(Mükellef basit usulde ticari kazanç sahibi olduğundan GVK'nın 21.maddesinde düzenlenen mesken kira gelir istisnasından yararlanamaz)

-Kupon Satış geliri	: 6.000 -TL
-Yurtdışı şirket kar payı	: 7.000-TL
-Mesken Kira geliri	: 1.200-TL
Toplam	: 14.200-TL

Mükellef kira gelirleri için götürü gider yöntemi seçmiş olduğundan, beyan edeceği safi irat tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

-İşyeri Kira Geliri	: 9.000-TL
-Mesken Kira Geliri	: 1.200-TL
-Toplam G.M.S.İ.	:10.200-TL
-Götürü Gider(10.200*%25)	: 2.550-TL
-Safi İrat	: 7.650-TL

Bu duruma göre Tolga Beyin 2009 yılı beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

-Basit Usulde Ticari Kazanç	: 5.000.-TL
-G.M.S.İ.	: 7.650.-TL
-M.S.İ.	: 429.500.-TL

(Kupon Sat.Gel.+Yurtdışı Kar Payı+Tahvil Faiz Geliri)

Vergi Tabi Gelir(Matrah)	: 442.150.-TL
Hesaplanan Vergi	:148.777,50 TL
Mahsup Edilecek Vergi	: 1.800.-TL
Ödenecek Vergi	:146.977,50 TL

Bay Tolga, basit usulde ticari kazancının yanında gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarını da beyan etmek zorunda olduğundan 2009 t.yılı yıllık gelir vergisi beyannamesini 2010 t.yılı Mart ayının başından 25.günü akşamına kadar vermek zorundadır. Beyanı gereken gelir sadece basit usulde ticari kazançtan ibaret olsa idi beyanname Şubat ayının 25.günü akşamına kadar verilecekti.(GVK Madde 92)

17- GELİR VERGİSİ TARİFESİ

Vergi borcunun hesaplanabilmesi için vergi matrahına uygulanan ölçülere vergi tarifesi denir. Gelir Vergisi Kanunumuzda vergi tarifesi için dilim usulü artan oranlı tarife benimsenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan

vergi tarifesi aşağıdaki gibidir:

• 2009 Yılında Elde Edilen Gelirlere Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi

8.700 TL'ye kadar % 15
22.000 TL'nin 8.700 TL'si için 1.305 TL, fazlası % 20
50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.965 TL, fazlası % 27
50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.525 TL, fazlası % 35
Oranında vergilendirilir.

KAYNAKÇA

- A.Murat YILDIZ, 2004 Yılı Gelir Vergisi Rehberi, Ankara SMMM Odası Yayını, Şubat 2005
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, HUD Yayınları, Ankara 2005
- Bekir ARSLAN-Zafer KÜTÜK, "Gelirin Beyanı ve Özellik Arz Eden Durumları", Diyalog Dergisi, Sayı:203, Mart 2005
- Bekir ARSLAN-Zafer KÜTÜK, Vergi Denetmen Yardımcısı Adayları Eğitim Semineri Gelir Vergisi Ders Notları, Ankara, 2005
- Geçici 67.Madde Uygulaması İle İlgili Olarak Gerçek Kişilere Yönelik Vergi Rehberi (2009), www.gib.gov.tr
- Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2004
- Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2004
- 16 Sayılı Gelir Vergisi Sirküleri
- 2010 Vergi Rehberi, Capital Dergisi Ocak 2010 Eki, Ernst&Young
- Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞLU, "Vergi Rehberi 2010", 27.02.2010 tarihli Hürriyet Gazetesi eki,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, VDD, Ankara, 2009



SORU & CEVAP

SORU 1: Serbest meslek faaliyetinden dolayı mükellefim. Faaliyetimde kullandığım ve envantere kayıtlı olan fakat üzerinden amortisman ayırmadığım taşıtımı satmış bulunmaktayım. Öğrenmek istediğim amortisman ayırmadığım aracın alış bedeli ile satış bedeli arasındaki farkın serbest meslek kazancımın tespitinde dikkate alınıp alınamayacağı hususunu açıklar mısınız?

CEVAP: Bilindiği üzere serbest meslek faaliyetine ilişkin düzenlemeler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer almış olup anılan kanunun 65'inci maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak belirlenmiştir. Aynı kanunda "serbest meslek faaliyeti"; "sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunun 67. ve 68. maddelerinde serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Serbest meslek kazancının tespitini düzenleyen 67'nci maddede; serbest meslek kazancının, bir hesap dönemi içinde ser-

best meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardan, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükme bağlanmış ve kazancın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulan serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edileceği belirlenmiştir. Anılan 67'nci maddenin üçüncü fıkrasında ise "Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan müspet fark kazanca eklenir." denilmektedir.

Serbest meslek kazancının tespitinde hasılatın indirilecek giderler ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinde sayılmış olup, söz konusu maddenin "4" numaralı bendi gereğince, "Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil)." serbest meslek kazancının tespitinde hasılatın indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu nevi giderlerin hasılatın indirilebilmesi için, mesleki faaliyette kullanılan taşıtların envantere dahil edilmesi şarttır.

Diğer taraftan, 128 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "VI- Serbest Meslek Kazançları" başlıklı bölümünün "c) Amortismanla Tâbi İktisadi Kıymetlerin Satışı" başlıklı ayrımında; "...mesleki faaliyette kullanılan amortismanla tâbi iktisadi kıymetlerin 01/01/1981 tarihinden itibaren elden çıkarılması halinde, Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanacak kâr veya zararın, matrahın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir." belirlemesinde bulunulmuştur.

Dolayısıyla yapılan açıklamalar ile kanun hükümleri ve tebliğdeki hükümler birlikte değerlendirildiğinde serbest meslek erbabı tarafından envantere kayıtlı olan taşıtların elden çıkarılmış olması halinde alış ve satış bedeli arasındaki farkın kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Bilindiği üzere amortisman uygulaması mükelleflerin kullanabileceği bir haktır. Bu hakkın kullanılmamış olmasının, amortismanla tâbi olan iktisadi kıymetin satışından elde edilen kârın kazanca ilave edilmesine engel teşkil etmeyeceği tabiidir. Bu nedenle envanterinize kayıtlı olan ve serbest meslek faaliyetinizde kullanılan ve amortisman uygulamasına konu edilmediğini ifade ettiğiniz aracın satışında, Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanacak kâr veya zararın, serbest meslek kazancınızın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

SORU 2: Şirketimiz medikal sektöründe faaliyet göstermektedir. Satışa konu malzeme, özelliği gereği son kullanma süreleri sınırlı olan malzemedir. Öğrenmek istediğim şirketimiz elinde var olan fakat son kullanma tarihleri geçen bu malzemeleri kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabilir miyiz?

CEVAP: Bilindiği gibi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde, "Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde el-

de ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59'uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır." hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereğince safî kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde yer alan giderler indirim konusu yapılabilmektedir.

Diğer taraftan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendiyle de "Ticarî kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin" safî kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Kıymeti Düşen Malların değerlemesine ilişkin düzenlemenin yer aldığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesi; "Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve dö-küntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir." şeklindedir.

Bu hükme göre, emtianın kıymeti düşen mal olarak emsal bedeli ile değerlendirilmesi için iktisadi kıymetindeki önemli azalışın yangın, deprem, su basması gibi tabi bir afet ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller nedeniyle olması gerekir.

Bu madde de kıymetin azalış nedenleri teker teker sayılmış ve bunların sonuna "gibi" edadı eklenerek, benzeri durumlar nedeniyle emtianın değerinde önemli miktarda azalma olduğu takdirde emsal bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir.

Son kullanma tarihi geçen malzemelerin emsal bedeli uygulamasında ise Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin 3. sırasında yer alan takdir esasına göre değerlendirilmelidir.

Bu itibarla, son kullanma tarihinin geçmesi nedeniyle satılamayan ürünler için, şirketinizin ilgili vergi dairesine yazılı olarak başvurusu gerekmektedir. İlgili Vergi Dairede kendisine yapılan başvuruya istinaden durumu takdir komisyonuna iletilerek emsal bedel takdirinin komisyon maarifeti ile yapılmasını sağlayacaktır. Takdir Komisyonunca takdir edilen değer ile maliyet bedeli ile arasındaki fark tutarın stok maliyetlerinden indirilerek dönem hesaplarına gider yazılması mümkündür.

SORU 3: Şirket aktifimizde kayıtlı olan taşınmazı, yeni kurulacak bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak koymak istemekteyiz. Bu kapsamda taşınmazın aktife kayıtlı değeri ile aynı sermaye olarak konulacağı tarihte yapılacak değerlendirme sonucu belirlenecek değeri arasında ortaya çıkacak fark için kurumlar vergisinde yer alan istisna hükümlerinden yararlanabilir miyiz?

CEVAP: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun İstisnaları düzenleyen 5/1-e maddesinde " Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeli

line isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır." Denilmektedir.

Anılan düzenleme gereği bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanmakta ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir. Diğer yandan yine yasal düzenleme gereği olarak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılmaktadır.

Mevcut yasal düzenlemeden de anlaşılacağı üzere taşınmaz satışlarından doğan kazançta istisna uygulanabilmesi için bu taşınmazların satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle söz konusu aktif kalemlerin yani taşınmazların para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, daha açıkçası trampa gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir.

Dolayısıyla mevcut kanuni düzenleme gereğince şirket aktifinizde kayıtlı olan taşınmazın yeni kurulacak sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulması işleminde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e bendi gereğince istisnadan faydalanmanız mümkün olmayıp, ancak taşınmazın satılması ve satıştan kaynaklanan ka-

zancın %75'lik kısmının Özel bir fon hesabında beş yıl süre ile tutulması halinde istisnadan yararlanılabilmektedir.

SORU 4: Şirketimiz faaliyet konusu itibariyle zirai ürün yetiştirilmesi ve satışı işi ile iştigal etmektedir. Bu kapsamda kendi yetiştirdiğiniz ürünlerin satışında şirketimize yapılacak ödemelerden tevkifat yapıp yapılmayacağı hususunu açıklar mısınız?

CEVAP: Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 52. maddesinde; "Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla ve yahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.

...

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

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

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

Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir..." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, "Vergi tevkifatı" başlıklı 94.maddesinde; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

.....

11. (4108 sayılı Kanunun 23. maddesiyle değişen bent Yürürlük; 1.8.1995) Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;

- a) Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,
- b) Diğer zirai mahsuller için,
- c) Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için, kanunda belirtilen oranlarda vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yapılan açıklamalar ve kanun hükmüne göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/11. maddesi hükmü uyarınca çiftçilerden yapılan zirai ürün alımları

için vergi tevkifatı yapılması hükme bağlanmış olup, kurumlar vergisi mükellefi olan şirketiniz çiftçi sayılmayacağından kendi yetiştirdiğiniz ürünlerin satışında tarafınıza yapılacak ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır.

SORU 5: İhracat firması olarak ticari faaliyetimize devam etmekteyiz. Yurtdışı ile ticari faaliyette bulunmamız nedeniyle ticari defterlerimizi döviz cinsinden tutmak istiyoruz. Bu kapsamda yasal defterlerimizi döviz cinsinden tutabilmek için gerekli şartların neler olduğunu açıklar mısınız?

CEVAP: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Türkçe tutma ve Türk Parası kullanma zorunluluğu" başlıklı 215'inci maddesi; "1. Bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir.

2. a) Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz.

b) İlgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye'ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az % 40'ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulunca izin verilebilir. Bakanlar Kurulu, bu had ve nispeti sektörler itibarıyla ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye

veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu şartların ihlâl edildiği hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar.

ba) Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrilir. İktisadî kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilererek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılır.

bb) Bu mükellefler, diğer para birimleriyle kayıt tuttukları sürece mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi yapamazlar. Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlamaları halinde ise üç yıl süreyle anılan madde hükmünden yararlanamazlar' şeklindedir.

Anılan düzenleme gereği kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek koşuluyla yabancı para birimine göre de düzenlenebilmektedir. Ancak bu bağlamda da yurtdışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.

Bununla birlikte yabancı para birimine göre defter tutmaya ilişkin şartlar da belirlenmiş olup buna göre; tutulacak defterler için tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermaye, yurtdışında kurulan şirketlerin ise Türkiye'ye ayrılmış ödenmiş sermayesi tutarı en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az yüzde 40'ı ikametgâhı, kanuni iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olmalıdır. Bu konuda izin verme yetkisi ise bakanlar kuruluna ait bulunmaktadır. Bakanlar kurulu bu had ve nispetleri sektörler itibarıyla ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir.



YARGI KARARLARI & ÖZELGELER

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
ÜÇÜNCÜ DAİRE	2007	4	2006	2546	18/01/2007

KARAR METNİ

1980 YILINDA SATIN ALINAN ARSANIN BAŞKA PARSELLE BİRLEŞTİRİLİP KAT İRTİFAKI OLUŞTURULARAK İNŞA EDİLEN BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİN, FİİLEN KULLANILABİLİR HALE GELDİĞİNİ BELGELEYEN YAPI KULLANIMI İÇİN BELGESİNİN VERİLDİĞİ 27.6.1997 TARİHİNDE İKTİSAP EDİLDİĞİNİN KABULÜ GEREKTİĞİNDEN BU TARİHTE EDİNİLEN BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİN DÖRT YIL İÇİNDE ELDEN ÇIKARILMASINDAN DOĞAN KAZANÇLARIN DEĞER ARTIŞI KAZANCI OLARAK VERGİLENDİRİLMESİ GEREKTİĞİ HK.<

Temyiz Eden : Gazikent Vergi Dairesi Müdürlüğü-GAZİANTEP

Karşı Taraf : ?

İstemin Özeti : Gayrimenkul satışından dolayı 2001 yılında elde ettiği değer artışı kazancını beyan etmediği saptanan davacı adına takdir

komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden re'sen salınan vergi ziyaı cezalı gelir vergisini; Gelir Vergisi Kanununun geçici 56'ncı maddesinde, ivaz karşılığı edinilen taşınmazların dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olarak vergilendirileceğinin öngörüldüğü, davacının 13.10.1980 tarihinde 1/6 sını satın aldığı arsanın, 1993 yılında tevhidinden ve 15.6.1994 tarihinde kat irtifakı kurulmasından sonra tüm hissedarlarca başlatılan inşaatın, 30.11.1996 tarihinde tamamlanmasıyla edinilen bağımsız bölümlerin, üzerine inşaat yapılan arsanın, davacı tarafından 1980 tarihinde iktisap edildiği, servetin değerlendirilmesi sonucu edinilen bağımsız bölümlerin 2001 yılında satılmasından elde edilen kazancın değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle kaldıran Gaziantep Vergi Mahkemesinin 27.12.2005 gün ve E:2005/90, K:2005/1253 sayılı kararının; yapı kullanma izin belgesinin verildiği tarihin taşınmazın edinim tarihi olduğu ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi : Cennet Oksal

Düşüncesi : 1980 yılında satın alınan arsa üzerine bina inşa edilmesinin taşınmazın vasfını değiştiren yeni bir oluşum olması karşısında, inşaatın tamamlanıp kullanılabilir duruma geldiği tarihin, bağımsız bölümlerin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerektiğinden, 27.6.1997 tarihinde yapı kullanım izni alınan bağımsız bölümlerin 4 yıllık süre dolmadan elden çıkarılması sonucunda elde edilen gelirin değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığından, kararın bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Savcı : Nurten Karaçay

Düşüncesi : İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü:

2001 yılında elde ettiği değer artışı kazancını beyan etmeyen davacı adına yapılan cezalı tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 4444 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle eklenen geçici 56'ncı maddesinin "Değer Artışı Kazançları" başlıklı (D) bölümünün 6'ncı bendinde; ivazsız olarak iktisap edilenler hariç, iktisap şekli ne olursa olsun 70'inci maddenin birinci fıkrasının 1,2,4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden

çıkartılmasından doğan kazançlar, değer artışı kazancı sayılmıştır. Sözü edilen 70'inci maddenin 1,2,4 ve 7'nci bentlerinde sayılan arazi ve bina, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüz'üleri ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançların değer artışı kazancı sayılabilmesi için bir bedel karşılığında edinilmiş olması, edinme tarihinden itibaren dört yıl içinde elden çıkarılması ve bu mal ve hakların kişisel servete dahil olması gerekmektedir. Ticari servete dahil olanlar bu madde kapsamı dışında tutulmuştur.

Davacının 13.10.1980 tarihinde 1/6'sını satın aldığı Şehitkamil İlçesi Gazi Mahallesi 2 pafta, 2 ada, 2 parsel numarasında kayıtlı arsanın bir başka parsel ile 13.8.1993 tarihinde birleştirilmesinden sonra üzerinde 15.6.1994 tarihinde kat irtifakı kurulduğu, paydaşlarca yapımına başlanan inşaatın, 30.11.1996 tarihinde tamamlanmasından sonra 27.6.1997 tarihinde yapı kullanma izni alınan 4 bağımsız bölümün 31.1.2001 ve 24.4.2001 tarihlerinde davacı tarafından satılmak suretiyle elden çıkarıldığında ihtilaf bulunmamaktadır.

Değer artışı kazancının konusunu, esasen kişisel servete dahil taşınmazların elden çıkarılmasından doğan kazançlar oluşturmaktadır. Davacı tarafından 1980 yılında 1/6 payı satın alma yoluyla edinilen arsanın bir başka parsel ile 1993 yılında birleştirilmesinden oluşan parselden alınan paya göre paydaşlarca alınan inşaat ruhsatı ve proje üzerinden bu parsel üzerinde kat irtifakı kurulması ile tevhit sonucu oluşan iştirak halindeki mülkiyet, müşterek mülkiyete dönüşmüştür. 1994 yılında tamamlanan bu işlemler sonucu,

1980 yılında satın alınan ve tevhit edilmiş arsanın bir kısmını oluşturan payın temsil ettiği arsa, 1980 yılındaki vasfını tamamen yitirmiştir. Bu nedenle tevhit ile birlikte sınırları ve yüzölçümü farklı bir parsel arsanın iştirak halinde maliki olan ve payı değişen davacı, diğer paydaşlarla birlikte inşa olunan yapının inşaat maliyetine de katlanmış ve kat irtifakı kurulmakla birleştirilmiş arsadaki arsa payı, belli bağımsız bölümlere özgülenmiştir. 2001 yılında elden çıkarılanlar da 1996 yılında tamamlanan yapıda davacıya özgülenen ve yapı kullanma izni 27.6.1997 tarihinde alınan bağımsız bölümlerdir. Davacının da inşa maliyetine katlandığı yapıyı, kullanma izninin verildiği tarihte fiilen kullanabileceği açıktır. Bağımsız bölümlerin, bu tarihten başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılması nedeniyle, satıştan doğan kazanç, değer artışı kazancının konusuna girmektedir.

Satıştan doğan kazancın, değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesine ilişkin koşullar gerçekleştiğinden, vergilendirmeye esas alınan matrahın hukuka uygun olup olmadığının, Gelir Vergisi Kanununun geçici 56'ncı maddesindeki düzenlemeye göre incelenmesi ve sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, tarhiyatın yazılı gerekçeyle kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi kararında yasaya uygunluk görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile Gaziantep Vergi Mahkemesinin 27.12.2005 gün ve E:2005/90, K:2005/1253 sayılı kararının yeniden karar verilmek üzere bozulmasına, 492 sayılı Harçlar Kanununun 13'üncü maddesinin (j) bendi parantez içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine 18.1.2007 gününde oybirliğiyle karar verildi.

(DAN-DER; SAYI: 115) BŞ/ÖEK

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
DÖRDÜNCÜ DAİRE	2007	1431	2006	5314	30/04/2007

KARAR METNİ

DAVACI KOOPERATİFİN YAPTIĞI İŞLEMLER SONUCU ELDE ETTİĞİ GELİRİN DEĞER KAYBINI ÖNLEMELERİ AMACIYLA, BU PARALARI BANKALARDA DEĞERLENDİRMESİ KURULUŞ AMAÇLARINA AYKIRI OLMAYIP, BANKALARDAN ELDE EDİLEN MEVDUAT FAİZİ VE REPO GELİRİ NEDENİYLE "MÜNHASIRAN ORTAKLAR İLE İŞ GÖRÜLMESİ" ŞARTINI İHLAL ETTİĞİ KABUL EDİLECEĞİ, BU ŞEKİLDE ELDE EDİLEN GELİRİN KURULUŞ AMACININ GERÇEKLEŞMESİ DIŞINDA BİR NEDENLE KULLANILDIĞI YOLUNDA DA BİR TESPİT BULUNMADIĞINDAN, MUAFİYET ŞARTLARINI KAYBETTİĞİ BELİRTİLEREK BANKALARDAN ELDE EDİLEN GELİRLER ÜZERİNDEN YAPILAN TARHİYAT YASAYA UYGUN OLMADIĞINDAN, AKSİ YÖNDEKİ MAHKEME KARARINDA HUKUKİ İSABET GÖRÜLMEDİĞİ HK.<

Temyiz Eden : Tarım Kredi Kooperatifleri 5.Bölge Birliği Müdürlüğü

Vekili : Av. ?

Karşı Taraf : Çinili Vergi Dairesi Müdürlüğü

İstemin Özeti : Bankalardan elde edilen mevduat faizleri nedeniyle münhasıran ortaklarla iş görme şartının ihlal edildiği belirtilerek davacı adına salınan kurumlar vergisi ve geçici vergi ile hesaplanan fon payının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Eskişehir 1.Vergi Mahkemesi, 13.9.2006 günlü ve E:2006/19, K:2006/653 sayılı kararıyla; 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu'nun 19 uncu maddesinin B-a bendinde, bu kanuna göre kurulacak

ve kurulmuş sayılan kooperatiflerin, bölge ve merkez birliklerinin, kurumlar, gider, gayrimenkul kıymet artışı, intikal ve diğer vergilerden ve icra makamları, resmi daireler ve mahkemeler nezdinde yapacakları takip ve tahsillerle açacakları tazminat davaları ile ilgili her nevi talep, tebliğ ve kararların her türlü masraf, vergi, resim ve harçlardan muaf olacakları ancak bu kuruluşların ortak dışı işlemlerden elde edecekleri gelir gider farklarının ayrı bir hesapta takip ve tespit edilerek vergilendirileceği hükmüne yer verildiği, elde edilen mevduat faizi nedeniyle davacı muafiyet kapsamında kabul edilemeyeceği gibi tarım kredi kooperatifleri merkez bölge birliklerinin kuruluş amacına uygun bir faaliyet olarak risturn istisnası kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden davacının bankalardan elde ettiği faiz ve repo gelirleri nedeniyle yapılan tarhiyatın yasal olduğu gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir. Davacı, yapılan işlemlerin yasal olmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti : Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi Hayrettin Korucu'nun Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Eren Sonbay'ın Düşüncesi : Uyuşmazlık, ortak dışı işlemleri olması nedeniyle kurumlar vergisine tabi yükümlü kooperatifin bankalar da yürütülen mevduat faizleri ve repo kazançlarının kooperatifin kendi ortakları ile yapılan işlemler olarak değerlendirilerek risturn istisnasına tabi tutulmak suretiyle kurum matrahının noksan tespit edildiği ileri sürülerek kooperatif adına resen tarhiyat yapılmasına ilişkindir.

Ancak kooperatifin, ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançlarla risturnların birinin ayrıl-

mamış olması halinin tüm kazancını vergilendirilmesini gerektirmeyeceği, sadece ortak dışı işlemlerden sağlanan kazancın vergilendirilmesi gerektiği, kooperatif 1581 sayılı kanuna tabi olup, muafiyetle ilgili ortak içi işlemlerden de edilen gelirlerin kurumlar vergisinin de muaf olduğu, banka gelirlerinden elde edilen faiz gelirinin dolayısıyla yapılan işlemin ortak dışı işlem niteliği taşınamaması karşısında muafiyet koşullarının kaybedildiğinden söz edilemeyeceği, bu durumda, yükümlü kooperatif temyiz isteminin kabulü ile mahkeme kararının bozulması gerektiği düşü

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Kurumlar vergisinden muaf olan davacı kooperatifin bankalardan elde ettiği mevduat faizi ve repo geliri nedeniyle yapılan tarhiyatın yasal olmadığı belirtilerek açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu'nun 19 uncu maddesinin B-a bendinde, bu Kanuna göre kurulacak ve kurulmuş sayılan kooperatiflerin, bölge ve merkez birliklerinin, kurumlar, gider, gayrimenkul kıymet artışı, intikal ve diğer vergilerden ve icra makamları, resmi daireler ve mahkemeler nezdinde yapacakları takip ve tahsillerle açacakları tazminat davaları ile ilgili her nevi talep, tebliğ ve kararların her türlü masraf, vergi, resim ve harçlardan muaf olacakları ancak bu kuruluşların ortak dışı işlemlerden elde edecekleri gelir gider farklarının ayrı bir hesapta takip ve tespit edilerek vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Bu düzenlemeye göre söz konusu kuruluşlar ancak ortak dışı işlemler yaptıkları zaman bu işlemlerden elde ettikleri gelirler nedeniyle

vergilendirilebilecek, bunun dışındaki gelirleri nedeniyle vergilendirilmeyeceklerdir. Ortak dışı işlem kavramı konusunda ilgili Kanunlarda açık bir tanım bulunmamakla birlikte bu deyimden anlaşılması gerekenin, tarım kredi kooperatifleri ve merkez birliklerinin amaçlarına uygun olmayan işlem ve faaliyetlerde bulunmaları olduğu söylenebilir. Davacı kuruluşun elde ettiği veya sahip olduğu paraların değer kaybının önlenmesi veya gelir elde edilmesi amacıyla yapılan işlemlerin, 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu'nun "amaç ve çalışma koşulları" başlıklı 3 üncü maddesinde sayılan amaçlara aykırı olduğunu söylemek mümkün değildir.

Davacının gelir elde etmek amacıyla yaptığı işlemler sonucu elde ettiği paraların değer kaybını önlemek amacıyla bu paraları bankalarda değerlendirmesi kuruluş amaçlarına aykırı olmayıp, bankalardan elde edilen mevduat faizi ve repo geliri nedeniyle "münhasıran ortaklar ile iş görülmesi" şartını ihlal ettiği kabul edilemez. Bu şekilde elde edilen gelirin kuruluş amacının gerçekleşmesi dışında bir nedenle kullanıldığı yolunda da bir tespit bulunmadığından, muafiyet şartlarını kaybettiği belirtilerek bankalardan elde edilen gelirler üzerinden yapılan tarhiyat yasaya uygun olmadığından aksi yöndeki Mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenle davacı temyiz isteminin kabulüyle Eskişehir 1.Vergi Mahkemesinin 13.9.2006 günlü ve E:2006/19, K:2006/653 sayılı kararının bozulmasına 30.4.2007 gününde oybirliğiyle karar verildi.

(DAN-DER; SAYI: 117)

BŞ/Al

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
ÜÇÜNCÜ DAİRE	2007	1360	2006	2095	30/04/2007

KARAR METNİ

İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE İHALE SONRASI SÖZLEŞMEYE BAĞLANAN VE İŞİN BİTİMİ İLE KAYITLARA GEÇEN GAYRİSAFİ HASILATIN %20'SİNİN KAR KABUL EDİLMESİNDE, HUKUKA AYKIRILIK BULUNMADIĞI HK.<

Temyiz Eden : Konak Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf : ? İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi

Vekili : Av. ?

İstemin Özeti : İnşaat-taahhüt işi yapan davacı kurumun 2002 takvim yılı işlemleri incelenerek bir kısım giderlerini gerçeği yansıtmayan faturalarla belgelendirmesi nedeniyle gayrisafi hasılatın %20'sinin net kazanç olacağı görüşüyle davacı kurum adına re'sen salınan üç kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ve geçici vergiyi; davacının ilgili yılda gider kaydettiği ? Nakliyat Hafriyat ve İnşaat Malzemeleri Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda yer alan tespitler, söz konusu firmanın düzenlediği faturaların dolayısıyla davacının kayıtlarının gerçeği yansıtmadığını ortaya koyduğu, Mahkemelerinin inceleme elemanının kabul ettiği hasılatтан hareketle matrahın belirlenmesi amacıyla ortalama karlılık oranının İzmir Ticaret Odasından sorulduğu, ara kararına verilen cevapta ortalama karlılık oranının %30 olduğu ve bu orandan ihalelerde yapılan kırım miktarının düşülmesi gerektiğinin bildirildiği, dosyaya ara kararı cevabı olarak ibraz edilen inşaat sözleşmelerinden davacı kurumun %40 oranından fazla fiyat kırımları yaptığı görüldüğünden davacı kurumun beyanını aşan bir gelir elde etmedi-

ğinin anlaşıldığı, öte yandan hasılatın %20'sinin safi kazanç olarak kabulüne ilişkin yöntemin inşaat sektöründe yap-satçılar için uygulanabileceğinden kazanç tespitinde dikkate alınamayacağı gerekçesiyle kaldıran İzmir 2. Vergi Mahkemesi'nin 31.1.2006 gün ve E:2005/378, K:2006/77 sayılı kararının; Danıştay içtihatlarına göre alınan istihkakların %20'sinin safi kar olarak kabul gerektiği ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi : M.Oğuz ULAŞ

Düşüncesi : Davacı kurumun ilgili yıldaki gerçek maliyetinin tespiti amacıyla yaptırılacak bilirkişi incelemesinin sonucuna göre karar vermek üzere, mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Savcı : Ahmet ALAYBEYOĞLU

Düşüncesi: İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizden incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu, 229'uncu maddede ise faturanın satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı

meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari belge olduğu kurala bağlanmıştır. 230'uncu maddenin birinci fıkrasına göre de faturanın tarih, sıra ve seri numarası, düzenleyenin ve müşterinin adı, ünvanı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi, hesap numaraları ile malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, malın teslim tarihi ve irsaliye numarasının bulunması zorunlu kılınmıştır. Tüm bu bilgileri içermesine rağmen gerçekte bir emtia teslimi veya hizmet ifasına dayanmayan ya da mal satan ve işi yapan dışındaki bir kişi tarafından düzenlenen faturaların, alım satım ya da hizmet ifasının belgesi olarak kabul edilmesine olanak yoktur.

213 sayılı Yasanın 134'üncü maddesinde vergi incelemelerinin amacının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olduğu hüküm altına alınmıştır.

İnşaat-taahhüt işi yapan davacı kurumun 2002 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu ? Nakliyat Hafriyat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin düzenlediği muhtelif inşaat malzemeleri ve hafriyat içerikli toplam tutarı katma değer vergisi hariç 92.383.525.000.-lira olan 19 adet gerçeği yansıtmayan faturayı gider kaydettiği ileri sürülerek gayrisafi hasılatın %20'si kar kabul edilmek suretiyle dava konusu tarhiyat yapılmıştır. Adı geçen şirket hakkında yapılan tespitler davacı kurum adına düzenlenen faturaların gerçeği yansıtmadığını ortaya koymakta olup bu durum davacı kurumun ilgili yıl kazancının yeniden belirlenmesi gerektiğini göstermektedir. Danıştay'ın yerleşik içtihatlarıyla, inşaat işleri arasında ayırım yapılmadan ve özellikle de inşaat taahhüt işi yapan mükelleflerin toplam hasılatlarının %20'sinin kar olduğunun belirlenmesi nedeniyle inceleme elemanınca bu verinin esas alınmasında, hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Mahkemenin ara kararına, İzmir Ticaret Oda-sının gönderdiği cevapta bildirilen karlılık oranından ihalelerdeki fiyat kırımlarının indirilmesi gerektiğinin belirtilmesi üzerine bu defa davacı kurumun gerçekleştirdiği inşaat işlerine ait sözleşmeler getirtilerek fiyat kırımlarına göre davacı kurumun beyanını aşan bir gelir elde etmediği gerekçesiyle bozulması istenen karar verilmiştir. İhalelerde gerçekleşen fiyat kırımları inşaat-taahhüt işini yaptıracak olan kurumun belirlediği keşif bedeli üzerinden gerçekleştirilmekte olup sonuçta sözleşmeye bağlanan miktar davacı kurumun hasılatını oluşturmaktadır. Yukarıya alınan inşaat taahhüt işlerinde gayrisafi hasılatın %20 sinin kar olacağına ilişkin içtihatlarda da, ihale sonrası sözleşmeye bağlanarak işin bitimi ile kayıtlara geçirilen hasılat esas alınmaktadır. Kaldı ki, müteahhitlerin fiyat kırımlarını yaparken taahhüt işini zararına sözleşmeye bağlamaları ticari icaplara da uygun düşmediğinden, yazılı gerekçeyle tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, davalı idare temyiz isteminin kabulü ile İzmir 2.Vergi Mahkemesinin 31.1.2006 gün ve E:2005/378, K:2006/77 sayılı kararının bozulmasına, 492 sayılı Harçlar Kanununun 13'üncü maddesinin (j) bendi parantez içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine 30.4.2007 gününde oybirliğiyle karar verildi.

(DAN-DER; SAYI : 116)

BŞ/ÖEK

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
YEDİNCİ DAİRE	2006	2875	2005	874	03/10/2006

KARAR METNİ

KİRA SÖZLEŞMESİNİN YER ALDIĞI KAĞITTA ÜÇÜNCÜ KİŞİLERİN MÜŞTEREK KEFALET ŞERHİ DE YER ALMAKTA İSE DE; 488 SAYILI KANUNUN 6'NCI MADDESİNİN 3'ÜNCÜ FIKRASI HÜKMÜ KARŞISINDA, HER İKİ İŞLEMİN BİRBİRİNDEN BAĞIMSIZ OLARAK DAMGA VERGİSİNE TABİ TUTULMASI GEREKİRKEN, KİRA SÖZLEŞMESİNİN TARAFI OLAN DAVACI ADINA KEFALET SÖZLEŞMESİ NEDENİYLE DE VERGİ HESAPLANMASINDA YASAYA UYARLIK BULUNMADIĞI, KALDI KI KEFALET AKDİNİN İBRAZININ DA SÖZ KONUSU OLMADIĞI, VERGİ ZİYAI CEZASI HAKKINDA ANAYASA MAHKEMESİNİN 6.11.2005 GÜN VE E:2001/3; K:2005/4 SAYILI KARARINA GÖRE YENİDEN KARAR VERİLMESİ GEREKTİĞİ HK.<

Temyiz İsteminde Bulunan: ? Villa Turizm İnşaat Gıda Otomotiv Sanayi ve

Ticaret Limited Şirketi

Karşı Taraf : Ulus Vergi Dairesi Müdürlüğü

İstemin Özeti : 5.3.2003 tarihinde iki nüsha olarak düzenlenen ve davacı Şirketin kiracı sıfatıyla imzaladığı kira sözleşmesine ait damga vergisinin ödenmediğinden bahisle, inceleme raporuna dayanılarak, kağıtta yer alan kira akdi ve kefalet şerhi ile her bir nüsha için ayrı ayrı vergi hesaplanması suretiyle davacı Şirket adına, 2003 yılı için salınan damga vergisine ve kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davayı; her ne kadar, söz konusu sözleşme iptal edilerek yerine yenisinin düzenlediği ileri sürülmüş ise de; sözleşmenin iptal edilmiş olmasının, vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmasının

olanaklı olmadığı; bu bakımdan, müşterek kefillerin imzasını da taşıdığından, iki nüsha düzenlenen sözleşme nedeniyle tesis edilen tarh ve ceza kesme işleminde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddeden Ankara Üçüncü Vergi Mahkemesinin 6.12.2004 gün ve E:2004/523; K:2004/1122 sayılı kararının; sözleşmenin iptal edilmesi nedeniyle hükmünden yararlanılmadığı, kaldı ki, sözleşme Şirket kurulmadan düzenlendiğinden, Şirketi adına hüküm ve sonuç doğurmasının olanaklı olmadığı ve sözleşmede yer alan her iki işlemin birlikte vergiye tabi tutulamayacağı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: İstemin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetik Hakimi Abidin İLDEŞ'in Düşüncesi: Dosyanın incelenmesinden; davacı Şirketin kiracı sıfatıyla imzaladığı 5.3.2003 tarihli kira sözleşmesine ait damga vergisinin ödenmediğinin vergi incelemesi ile tespit edilmesi üzerine, müşterek kefillerin imzasını taşıdığı ve iki nüsha düzenlenmiş olduğu da dikkate alınarak, davacı Şirket adına hem kira akdi, hem de kefalet şerhi nedeniyle tesis edilen tarh ve ceza kesme işlemlerinin iptali istemiyle açılan davanın, Mahkemece, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle reddedildiği anlaşılmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinin ikinci fıkrasında, bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde damga vergisinin en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit ve işlem üzerinden alınacağı belirtilmiştir.

Olayda, kira sözleşmesi ile müşterek kefalet akdinin birbirine bağlı ve bir asıldan doğmuş olduklarının kabulü zorunlu bulunduğundan, davacı adına yalnızca en yüksek vergi alınmasını gerektiren kefalet şerhi üzerinden işlem tesis edilmesi gerekirken, kira sözleşmesi nedeniyle de işlem tesis edilmesinde isabet görülmemiştir.

Bu nedenle, mahkeme kararının, davanın kefalet akdine isabet eden vergiye ve Anayasa Mahkemesinin, 20.10.2005 gün ve 25972 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 6.1.2005 gün ve E:2001/3; K:2005/4 sayılı kararı karşısında, bu vergi aslının bir katı tutarına isabet eden vergi zıyaı cezasına dair kısmının reddi yolundaki hüküm fıkrasının onanması; davanın kira sözleşmesine isabet eden vergiye ve bu vergi üzerinden hesaplanan ceza ile kefalet akdine isabet eden vergi üzerinden gecikme faizi ile hesaplanan cezaya dair kısmının reddi yolundaki hüküm fıkrasının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Mukaddes ARAS'ın Düşüncesi: Temyiz başvurusu, davacı şirket adına inceleme raporuna dayanılarak uyuşmazlık dönemi için salınan damga vergisi ile kesilen vergi zıyaı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararının bozulması istemi-ne ilişkindir.

Temyiz dilekçesinde vergi asıllarına ilişkin olarak ileri sürülen ididalar mahkeme kararının buna ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemiştir.

Cezaya gelince:

Vergi zıyaı cezasının yasal dayanağı olan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4369 sayılı Kanun ile değişik 344'üncü maddesinin 2'nci fıkrası, Anayasa Mahkemesinin 6.1.2005 gün ve E:2001/3; K:2005/4 sayılı kararı ile iptal edildiğinden, vergi zıyaı cezası hakkında Anayasa Mahkemesi iptal kararı dikkate alınmak suretiyle yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kısmen reddi ile mahkeme kararının vergi asıllarına ilişkin hüküm fıkrasının onanması, kısmen kabulüyle vergi zıyaı cezasına ilişkin hüküm fıkrası yönünden bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüldü:

Dosyanın incelenmesinden; üç müşterek kefilin katılımıyla 5.3.2003 tarihinde iki nüsha olarak düzenlenen ve davacı Şirketin kiracı sıfatıyla imzaladığı kira sözleşmesine ait damga vergisinin ödenmediği hususunun vergi incelemesi ile tespit edilmesi nedeniyle sözleşmenin iki nüsha düzenlendiği de dikkate alınmak suretiyle kira akdi ile kefalet şerhi için ayrı ayrı vergi hesaplanması suretiyle davacı Şirket adına tesis edilen tarh ve ceza kesme işlemlerinin iptali istemiyle açılan davanın, Mahkemece, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle reddedildiği anlaşılmıştır.

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi istemin özeti bölümünde açıklanmış bulunan mahkeme kararının, davanın kira sözleşmesine isabet eden vergiye ilişkin kısmının reddi yolundaki hüküm fıkrası, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar sözü geçen hüküm fıkrasının bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Mahkeme kararının, davanın kefalet akdine isabet eden vergiye dair kısmının reddi yolundaki hüküm fıkrasına gelince:

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; bu Kanundaki kağıt teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade ettiği; 3'üncü maddesinin birinci fıkrasında, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu; 4'üncü maddesinde, bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın

mahiyetine bakılacağı ve buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunacağı, kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılacağı; "Bir kağıtta birden fazla akit ve işlem bulunması" başlıklı 6'ncı maddesinin birinci fıkrasında, bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınacağı; ikinci fıkrasında da, bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde damga vergisinin, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınacağı; üçüncü fıkrasında ise, ancak bu akit ve işlemlere, asıl işlemlerin akitlerinden başka bir şahsın eklenen akit ve işleminin de ayrıca vergiye tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Buna göre; bir kağıda bağlı akit ve işlemlere eklenen üçüncü bir şahsın imzasını içeren akit veya işlemler için ayrı damga vergisi hesaplanması gerektiği açıktır.

Olayda, kira sözleşmesinin yer aldığı kağıdın ayrıca, sözleşmenin tarafları dışında üçüncü kişilerin müşterek kefalet şerhini de içerdiği; inceleme elemanınca da, kira sözleşmesi için hesaplanan vergi yanında kefalet şerhi dolayısıyla hesaplanacak vergi için, aynı kağıtta yer alan kira sözleşmesinde gösterilen bedelin esas alınarak damga vergisi tarh edilmesinin önerildiği ve işlemin de bu öneri doğrultusunda tesis edildiği hususları tartışmasıdır. Bu durumda, 488 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinin yukarıda anılan üçüncü fıkrası hükmü uyarınca, her iki işlemin birbirinden bağımsız olarak damga vergisine tabi tutulması gerekirken, sözü edilen Kanunun 6'ncı ve 24'üncü maddelerine dayanılarak kira sözleşmesinin tarafı olan davacı adına, kefalet şerhi nedeniyle de vergi hesaplanmasında yasaya uyarlık bulunmamaktadır.

Kaldı ki; Borçlar Kanununun 483'üncü maddesinde, borçlunun akdettiği sözleşmeden doğan borcun edasının, alacaklıya karşı üçüncü kişi tarafından taahhüt edilmesi olarak tanımlanan ve yalnızca kefilin imzasını taşıyan kefalet akdinin, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 24'üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan, "Vergiye tabi kağıtların damga vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükeleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenler sorumludur." yolundaki hükümde öngörülen anlamda ibraz edildiği de ileri sürülmediğinden; davacının, anılan akitten doğan verginin ödenmesinden sorumlu tutulamayacağı sonucuna da varılmakla, mahkeme kararının, davanın kefalet akdine isabet eden vergi ve cezaya ilişkin kısmının reddi yolundaki hüküm fıkrasında isabet mevcut değildir.

Öte yandan; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesinin 2'inci fıkrasında yer alan, "... bu ceza, zıyaa uğratılan verginin bir kısmı, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112'nci maddesine göre zıyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur" bölümü, Anayasa Mahkemesinin, 20.10.2005 gün ve 25972 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 20.4.2006 tarihinde yürürlüğe girmesi uygun bulunan, 6.1.2005 gün ve E:2001/3; K:2005/4 sayılı kararıyla iptal edilmiş bulunduğu; ayrıca, 8.4.2006 gün ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe giren, 5479 sayılı Kanunun 12'nci maddesiyle, 213 sayılı Kanunun 344'üncü maddesinin 2'nci fıkrası değiştirilmiş ve 13'üncü maddesiyle de, geçici 27'nci

madde eklenmiş olduğundan; oluşan, bu yeni hukuki duruma göre, kira sözleşmesine isabet eden vergi üzerinden hesaplanan vergi zıyaı cezası hakkında yeniden karar verilmesi gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kısmen kabulüne ve mahkeme kararının, davanın kefalet akdine isabet eden vergi ile bu vergi üzerinden hesaplanan vergi zıyaı cezasına ve kira sözleşmesine isabet eden vergi üzerinden hesaplanan vergi zıyaı cezasına dair kısmının reddi yolundaki hüküm fıkrasının bozulmasına; bozma kararı üzerine, Mahkemece yeniden verilecek kararla birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına; mahkeme kararının, davanın kira sözleşmesine isabet eden vergiye ilişkin kısmının reddi yolundaki hüküm fıkrasına yönelik temyiz isteminin reddine ve bu hüküm fıkrasının onanmasına; hüküm altına alınan tutar üzerinden binde 7.2 oranında ve 25,10- (YirmibeşyeniTürklirasıonyenikuruş) Yeni Türk lirasından az olmamak üzere hesaplanacak nispi karar harcından, Mahkemece karara bağlanan harcin mahsubundan sonra, kalan harç tutarının temyiz eden davacıdan alınmasına, 3.10.2006 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

AZLIK OYU

Dosyanın incelenmesinden; üç müşterek kefilin katılımıyla kiracı sıfatıyla imzaladığı 5.3.2003 tarihli kira sözleşmesine ait damga vergisinin ödenmediği vergi incelemesi ile tespit edilen davacı Şirket adına, kira ve kefalet akitleri nedeniyle sözleşmenin iki nüsha düzenlendiği de dikkate alınmak suretiyle tesis edilen tarh ve ceza kesme işlemlerinin iptali istemiyle açılan davanın, Mahkemece, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle reddedildiği anlaşılmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinin ikinci fıkrasında, bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde damga vergisinin en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit ve işlem üzerinden alınacağı belirtilmiştir.

Olayda, kira sözleşmesi ile müşterek kefaletin birbirine bağlı ve bir asıldan doğmuş bulunmaları karşısında, davacı adına yalnızca en yüksek vergi alınmasını gerektiren kefalet şerhi üzerinden işlem tesis edilmesi gerekirken, kira sözleşmesi nedeniyle de işlem tesis edilmesinde isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kısmen kabulü ile mahkeme kararının, davanın kira sözleşmesine isabet eden vergi ve cezaya ilişkin kısmının reddi yolundaki hüküm fıkrasının, yukarıda açıklanan gerekçeyle; davanın kefalet akdine isabet eden vergi üzerinden hesaplanan vergi zıyayı cezasına dair kısmının reddi yolundaki hüküm fıkrasının, vergi zıyayı cezası için Dairemiz kararında açıklanan gerekçeyle bozulması; temyiz isteminin kısmen reddi ile, mahkeme kararının, davanın kefalet akdine isabet eden vergiye ilişkin kısmının reddi yolundaki hüküm fıkrasının onanması gerektiği görüşüyle karara katılmıyorum.

(DAN-DER; SAYI: 114)

BŞ/Âİ

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
ÜÇÜNCÜ DAİRE	2007	578	2006	2823	28/02/2007

KARAR METNİ

TİCARET SİCİLİNDE TESCİLİN YARGI YERİ KARARIYLA YAPILMASI, BU KONUDA YETKİLİ TİCARET MAHKEMELERİNDEN TÜRK TİCARET KANUNU'NUN 34'ÜNCÜ MADDESİNİN SON FIKRASI UYARINCA HÜKMEN TESCİL KARARI ALMAKLA SAĞLANABİLECEĞİ, PAY DEVRİ NEDENİYLE ORTAKLIĞIN SONA ERDİĞİNİ SAPTAYAN SULH HUKUK MAHKEMESİ KARARININ, BU DURUMUN TİCARET SİCİLİNDE TESCİLİNİ GEREKTİREN BİR KARAR OLMADIĞI VE TESPİT KARARI YETERLİ GÖRÜLEREK HÜKÜM KURULAMAYACAĞI HK.<

Temyiz Eden : Setbaşı Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf : ?

Vekili : Av. ?

İstemin Özeti : Kanuni temsilcisi olduğu limited şirketin mal varlığından tahsil edilemeyen kamu alacağı için davacı adına 213 sayılı Yasanın 10'uncu maddesine göre düzenlenen ödeme emrini; davacının, 10.6.1997 tarih ve 7 sayılı ortaklar kurulu kararı uyarınca Bursa 4. Noterliğinin aynı tarih ve 22330 yevmiye numaralı sözleşmesi ile yaptığı pay devrinin ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmediğinin mahkemelerinin verdiği ara kararı üzerine dosyaya sunulan belgelerden anlaşıldığı, ancak hisse devrinin gerçekleştiğinin tespiti amacıyla ödeme emrinin düzenlenmesinden çok önce Bursa 5. Sulh Hukuk Mahkemesinde açtığı dava lehine sonuçlanan ve iyiniyet kurları çerçevesinde üzerine düşen yükümlülüğünü yerine getirdiği kanaati uyanan davacının, hisselerini 10.6.1997 tarihinde devrettiği mahke-

melerince de kabul edildiğinden, kanuni temsilciliğinin devamı yönünde alınmış bir karar da bulunmayan davacının, payları devrettiği tarihten sonra şirket bünyesinde yol açılan vergi kaybı yaratan eylemlerden hisseleri devralan yeni kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabileceği gerekçesiyle iptal eden Bursa Vergi Mahkemesinin 7.3.2006 gün ve E:2005/793, K:2006/369 sayılı kararının; Ticaret Sicil Memurluğunun 27.8.2002 tarih ve 8524 sayılı yazısına göre hisse devrinin ticaret siciline tescil edilmediği tartışmasız olduğundan, gerek defter ve belge ibrazına ilişkin yazının kendisine tebliğ edildiği 27.4.2002 tarihinde, gerekse; incelemenin yapıldığı vergilendirme döneminde şirketin kanuni temsilcisi olan davacı adına kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde yasaya aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi : Enis SİVİŞOĞLU

Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Savcı : Sefer YILDIRIM

Düşüncesi : İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü:

Tüzel kişiliği bulunan sermaye şirketlerinin ödenmeyen ve tahsiline imkan da kalmayan kamu alacaklarının kanuni temsilcilerin varlığından tahsili amacıyla Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesine göre düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davalarda, davacının bu sıfatı taşıyıp taşımadığının belirlenmesi öncelik taşımaktadır. Davacının kanuni temsilcisi olduğu saptandığı takdirde, Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinde öngörülen diğer koşulların varlığı incelendikten sonra hüküm kurulması gerekmektedir.

Dosyada örneği bulunan Bursa Ticaret Sicil Memurluğunun 27.8.2002 ve 8524 sayılı yazısında, 1993 yılında 9 milyon lira sermaye ile 10 payı davacıya ve 90 payı ?'e ait olmak üzere kurulup, sermayesini yasal alt sınıra yükseltmediği için 31.12.1998 tarihinde münfesihi duruma düştüğü saptanan ? Kerestecilik İnşaat Taahhüt Ticaret ve Sanayi Limited Şirketindeki 10 payını 10.6.1997 tarihinde pay devri sözleşmesi ile devrine ilişkin senedin damga vergisinin ödenmemesi nedeniyle ticaret siciline tescilinin yapılmadığı ve davacının yazı tarihinde de şirketi temsil ve ilzam yetkisi tanınmış ortak olarak tescilinin sürdürüldüğü bildirilmiştir.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa göre sulh hukuk mahkemelerinden verilen tespit kararları, hasımsız verilen ve bir durum saptayan, ileride açılacak davada delil olarak kullanılması amaçlanan kararlardır. Bu nitelikleri gereği, sulh hukuk mahkemesinin davacının şirketteki payını devretmesi nedeniyle ortaklığının sona erdiğini saptayan kararı, bu durumun ticaret siciline tescilini gerektiren bir karar değildir.

Ticaret siciline tescilin yargı yeri kararıyla yapılması, bu konuda yetkili ticaret mahkemelelerinden Türk Ticaret Kanununun 34'üncü maddesinin son fıkrası uyarınca hükmen tescil kararı alınmakla sağlanabileceğinden, vergi mahkemesince

sulh hukuk hakimliğinin tespit kararı yeterli görülerek hüküm kurulması hukuka uygun düşmemiştir.

Şirket müdürlüğü; tüzel kişiliğin iç yönetimin-den çok, üçüncü kişilere karşı dışarıda temsilini ve yetkili kılınan kimse tarafından şirket tüzel kişiliği adına yapılan işlemlerle şirketin, alacaklı ve borçlu kılınabilmesini ifade eden işlev içermektedir. Bu nedenle Türk Ticaret Kanununun 511'inci maddesinin 8'inci bendinde, müdürlerin ad ve soyadları, ikametgahları ve uyuğunun ticaret sicilinde tescil ve ilanı öngörülmüştür. Aynı Kanunun 33'üncü maddesinin birinci fıkrası, tescil ve ilan edilmiş konulardaki her türlü değişikliğin de tescil ve ilanını;38'inci maddesinin 1'inci fıkrası ise ticaret sicil kayıtlarının nerede bulunursa bulunsun, üçüncü kişiler hakkında kaydın tescili ve gazetede ilan edildiği tarihten itibaren hüküm ifade edeceğini öngördüğü için evvelce şirketi tek başına temsil ve ilzam yetki-siyle donatılarak müdür atandığı tescil ve ilan edilen kimsenin ortaklık payını devretmesi, şirketin temsil ve ilzamu konusundaki dış ilişkide ancak, ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmekle hukuksal sonuç yaratabileceğinden, ticaret sicilinde şirket müdürü olarak tescili süren davacının bu sıfatının sona erdiği kabul edilemez.

Ödeme emriyle istenen vergi ve cezaların, limited şirket adına salınmasının nedeni olan komisyon karşılığı fatura düzenleme eyleminden dolayı davacı ile pay devralan kimsenin vergi kaçakçılığı suçundan yargılandığı Bursa 5. Ağır Ceza Mahkemesinin dosyaya bir örneği sunulan 31.12.2002 günlü ve K:2002/423 sayılı karardan, sahte fatura düzenleme eyleminin pay devrinden sonra diğer paydaşlar tarafından yapılması nedeniyle davacı ile eylem arasında Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinde aranan nedensellik ilişkisi bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Temyiz olunan kararda bu nedenle sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddine 28.2.2007 gününde oybirliğiyle karar verildi. (DAN-DER; SAYI : 116)

BŞ/Aİ

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup
Müdürlüğü)

Tarih : 17.09.2008

Sayı : KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.29.8424

Konu : 2003,2004 ve 2005 yılı indirimli orana tabi işlemlerle ilgili doğan iadenin mal veya hizmet satın alınan mükelleflerin borçlarına mahsubunun talep edilip,edilemeyeceği, satış faturalarının listesinin CD ortamında verilip,verilemeyeceği

..... VERGİ DAİRESİ
MÜDÜRLÜĞÜNE

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunun 29/2. maddesinde 29.07.1998 tarih ve Mük. 23417 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4369 Sayılı Kanunun 61. maddesiyle 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklikle "Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devir olunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28. madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup, yıl içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulu'nca tespit edilecek

sınırı aşan vergi iade olunur. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir" hükmü yer almıştır.

Öte yandan, 02.01.2004 tarih, 25334 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5035 sayılı Kanunun 9. maddesi ile 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29/2.maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir;

"Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 nci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin %51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir."

Yine, 23.08.2000 tarih ve 24149 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 19.07.2000 tarih 2000/1074 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1999 yılında bu kapsamdaki teslimler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilmeyen vergilerden 1.000.000.000.-TL (Bir milyar) 'yi aşan kısmın iade edilmesi kararlaştırılmış olup, bu miktar 2000 yılı için 2.000.000.000.TL (İki milyar), 2001 yılı için 4.000.000.000.TL (Dört milyar) 2002 yılı için 6.400.000.000.TL (Altı milyar

dört yüz milyon), 2003 yılı için 8.200.000.000.TL (Sekiz milyar iki yüz milyon), 2004 yılı için 9.100 YTL (Dokuzbinyüz), 2005 yılı için 10.000.-YTL olarak belirlenmiştir.

Aylık veya yıllık iade uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 74, 76, 85, 99, 101, 102, 105, 106 ve 107 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ve 17.02.2005 tarih KDVK-27/2005-6 ve 03.08.2006 tarih KDVK-41/2006-7 No.lu KDV Sirkülerinde açıklanmıştır.

74 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1.2) "İade Tutarının Hesaplanması" başlıklı bölümünde;

"İade tutarı vergilendirme dönemleri esas alınarak takvim yılı itibariyle hesaplanacaktır. 1999 takvim yılında iade edilecek vergi, aynı yılın Ocak-Aralık arasındaki 12 aylık vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak tespit edilecektir.

.....

İade tutarının hesaplanmasına her takvim yılının ocak ayı itibariyle başlanacaktır. Ocak döneminde varsa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ile indirimli orana tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergi, defter ve belgeler esas alınarak mükellefler tarafından hesaplanacaktır. İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden hesaplanan vergi çıkarılarak ilk hesaplama yapılacaktır. Bu ilk hesaplama aynı dönem beyannamesinde yer alan "sonraki döneme devreden vergi" tutarı ile karşılaştırılacaktır. Beyannamede sonraki döneme devreden vergi yer almıyorsa, ocak dönemi için indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi tutarı yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir. Sonraki döneme devreden vergi mevcutsa ve indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi ile bu işlemler nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi arasındaki vergi farkını aşıyorsa, bu vergi farkının tamamı, aşmıyorsa devreden vergi tutarı "aylık iade edilebilir vergi" olarak kabul edilecektir.

Bu hesaplama Şubat dönemi için de yapılarak, Şubat döneminde varsa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ve bu işlemlerle ilgili olarak hesaplanan katma değer vergisinin farkı hesaplanacak, bu fark Ocak dönemine ait iade edilebilir vergi ile toplanacak, bu toplam Şubat dönemi beyannamesinde yer alan sonraki döneme devreden vergi tutarı ile mukayese edilecektir. Sonraki döneme devreden vergi yoksa, ilk iki ay yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir. Devreden vergi mevcutsa ve yukarıda hesaplaması verilen toplamı aşıyorsa toplamın tamamı yıllık iade hesabına dahil edilecek, devreden vergi sözü edilen toplamı aşmıyorsa, Şubat dönemi beyannamesindeki devreden vergi tutarı ilk iki ay için "iade edilebilir vergi" olarak dikkate alınacaktır.

....." açıklamasına yer verilmiştir.

76 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde; ".....Bu mukayesenin, 2000 yılında iadenin talep edileceği döneme kadar verilen bütün beyannameler için yapılması gerektiği tabiidir. Buna göre, 2000 yılının Ocak döneminden, iadenin talep edildiği döneme kadar verilecek bütün beyannamelerin herhangi birisinde sonraki döneme devreden vergi çıkmaması halinde iade yapılmayacaktır. Bütün dönemlerde devreden vergi yer alıyor ve tutarları 1999 Aralık son u itibarıyla hesaplanan iade tutarını geçiyorsa hesaplanan iade tutarının tamamı iade edilecektir. Devreden vergi tutarları bazı dönemlerde iade tutarının altında kalıyorsa, devreden vergi tutarının en yüksek tutar iade edilecektir....."denilmektedir.

85 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (A) bölümünde ise;

"....."

2-İndirimli orana tabi teslim ve hizmetlerde bulunan mükellefler, bu işlemleri dolayısıyla yüklendikleri ve yılı içerisinde indirim yoluyla te-

lafi edemedikleri iade edilecek katma değer vergisi tutarını, 74 ve 76 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde belirlenen usul ve esaslara göre hesaplayacaklardır.

Mükellefler sözü edilen Genel Tebliğlerdeki açıklamalara uygun olarak hesaplanan ve ilgili yıl için geçerli alt sınırı aşan iade tutarlarını, izleyen yılın Kasım dönemine kadar (bu dönem dahil) verilecek 1 numaralı KDV beyannamelerinin herhangi birisinde, sonraki döneme devreden vergi tutarından çıkarılmak suretiyle iadesini talep edebileceklerdir.

3- İndirimli orana tabi işlemlerden doğan ve Bakanlar Kurulunca belirlenen miktarı aşan kısım, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin I. bölümünde belirlenen genel esaslar çerçevesinde nakden veya mahsuben iade edilir. Sözü edilen Tebliğin (1.2.) bölümündeki inceleme ve teminatsız nakit iade yapılmasına ilişkin limit, 2001 yılındaki indirimli orana tabi işlemlerden doğan iadeler için 2 milyar lira olarak uygulanır. İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iadeler için aynı Tebliğin (1.1.3.) bölümündeki mahsup talebinde aranılan belgeler yerine

-İlgili yıldaki alış ve satış faturaları listesi,

-Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo aranır....." açıklama-

larına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 82 ve 86 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde açıklandığı üzere, indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olarak doğan iadelerin miktarına bakılmaksızın mükellefin kendisinin, ortaklarının, mal yada hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, SSK prim borçlarına inceleme raporu ve teminat aranılmadan mahsubu uygun görülmüştür.

Ayrıca, 107 Seri no.lu KDV Genel Tebliğinin (E/3) bölümü ile 86 Seri no.lu KDV Genel Tebliğinin (B/3) bölümünün 2 inci paragrafı bu tebliğin

yayımından sonra verilecek mahsup dilekçelerine konu mahsuben iade talepleri için geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“ Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilen işlemlerden doğan katma değer vergisi iadelerinde olduğu gibi hurda teslimlerine ilişkin tevkifat uygulamasından doğan iade alacaklarının da miktarına bakılmaksızın; mükellefin kendisinin, adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) ithalatta uygulananlar dahil vergi borçlarına, SSK prim borçlarına, inceleme raporu ve teminat aranılmadan mahsup edilmesi uygun görülmüştür.”

Yine 84 Seri no.lu KDV Genel Tebliğinin I/1.1.3.1 bölümünde, vergi dairesinin uygun görmesi halinde listelerin disket veya CD olarak verilmesinin de mümkün olduğu açıklanmıştır.

99 Seri no.lu KDV Genel Tebliğinin 1.4.1 bölümünün de ise; indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan mahsuben (yılı içinde) iade taleplerinde 84 seri no.lu KDV genel Tebliğinde yer alan ve bu Tebliğe aykırı olmayan açıklamaların geçerli olacağı, belirtilmiştir.

17/02/2005 tarih, KDVK-27/2005-6 sayılı KDV sirkülerinde;

“.....

2004 yılı içinde katma değer vergisi oranı indirilen mal ve hizmetlere ilişkin aylık mahsuben iade uygulaması gerçekleşmemiştir. Bu nedenle, indirimli orana tabi mal ve hizmetlerin teslim veya ifası ile iştigal eden mükellefler, 2004 yılında yüklenerek indiremedikleri ve mahsup yoluyla geri alamadıkları vergilerin iadesini yukarıdaki hüküm ile 74, 76 ve 85 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerindeki esaslar çerçevesinde yıllık olarak talep etmeleri mümkün bulunmaktadır. Buna göre, kapsama giren mükellefler, 2004 yılı sonu itibarıyla indirim yoluyla gidere-

medikleri vergileri 2005 yılı Ocak dönemine ilişkin olarak verecekleri beyannamelerinde iade talep edebileceklerdir. Bu işlem Kasım dönemine kadar (bu dönem dahil) verilecek beyannamelerin herhangi birisinde de yapılabilecektir.”denilmektedir.

Bu açıklamalara göre; daireniz vergi no.lu mükellefiŞti./nin;

1- ..., ... ve ... T.yıllarında gerçekleştirdiği indirimli orana tabi işlemlerinden doğan KDV iade alacağının sadece kendisinin ithalatta uygulananlar dahil vergi borçlarına, SSK prim borçlarına inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilmesi mümkün bulunmakta olup, ortaklarının veya mal veya hizmet satın aldığı mükelleflerin vergi borcu ya da SSK prim borçlarına mahsup işleminin yapılması mümkün bulunmaktadır.

2- Vergi dairenizin uygun görmesi halinde, ilgili yıllara ait satış faturalarının listesinin CD ortamında verilmesi mümkündür.

3- ... T. yılına ait indirimli orana tabi işlemleriyle ilgili olarak yüklendiği ve indirim yoluyla gideremediği KDV'yi süresinde 2005/11 dönemi KDV beyannamesinde iadesini talep ettikten sonra, zamanaşımı süresi içerisinde ilgili döneme düzeltme beyannamesi vererek iade miktarında değişiklik yapması mümkün bulunmaktadır.

4- İndirimli oranda vergiye tabi işlemlerle ilgili olarak yüklendiği vergilerin ilgili T.yılıının Ocak ve Aralık dönemlerinde her bir dönem indirimli orana tabi teslimlerle ilgili yüklendiği ve indirim yoluyla gideremediği vergiyi dönem bazında hesaplayarak yıllık iadesi gereken tutarın hesaplanmasına ilişkin hesaplama tablosunu dairenize ibraz etmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini ve gereği ile konunun dilekçesine hitaben mükellefine de iletilmesini rica ederim.

Başkan a.

Grup Müdür V.

T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)
Tarih : 17.09.2008 Sayı : B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-52 Konu : Kendi arazisi üzerinde yetiştirdiği sebze ve meyveleri belediyece tahsis edilen pazar yerlerinde satışının zirai kazanç olup olmadığı hk.

İlgi : ../06/2008 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde; kendi araziniz üzerinde sebze ve meyve üretimi ile uğraştığınızı ve ürettiğiniz bu sebzeleriBelediyesi'nce tahsis edilen yerlerde sattığınızı; bu faaliyetinizle ilgili olarak Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün adınıza açtığı gelir vergisi mükellefiyeti hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 52.maddesinde; "Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır.

Zirai faaliyet, arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalını, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.

...

Satışların dükkân ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işleminin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzu münhasır kalmak şartıyla dükkân ve mağaza sayılmaz...."

hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun "Zirai Kazançta Vergileme" başlıklı 53.maddesinde ise "Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu Kanunun 94.maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54.maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun işletme büyüklüğü ölçüleri başlıklı 54.maddesinde; zirai kazancın gerçek usulde tespiti bakımından bir takvim yılı içinde dikkate alınacak ölçüler belirlenmiştir.

Öte yandan yine aynı Kanun'un 37.maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, sebze ve meyve yetiştiriciliği faaliyetinizin Gelir Vergisi Kanununun "İşletme büyüklüğü ölçüleri" başlıklı 54.maddesinin A bendinde yazılı ölçüleri aşmaması halinde zirai kazancınızın hasılat üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, kendi araziniz üzerinde yetiştirdiğiniz sebze ve meyveleri belediyece adınıza tahsis edilen pazar yerlerinde sattığınızdan, elde ettiğiniz kazanç; ürünün pazar yerine gelinceye kadar olan safhası zirai kazanç; pazar yerinde satışı ise ticari kazanç olarak değerlendirilecektir.

Buna göre, .. Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından adınıza tesis edilen ticari kazanç gelir vergisi mükellefiyeti işlemi yasal ve yerindedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Grup Müdür V.

T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)
Sayı : B.07.1.GİB.4.34.İ6.01/GVK-61 Konu : Ücret almadan sigortasız çalışan eş için tevkifat yapıp yapılmayacağı

İLGİ : ...05.2008 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, ...Vergi Dairesi nin Vergi Kimlik numarasında kayıtlı olduğunuzu belirterek işyerinizde herhangi bir ücret almadan sigortasız işçi olarak çalışan eşiniz ile ilgili beyanda bulunup bulunmayacağınızı sordunuz anlaşılmaktadır.

Bilindiği gibi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ücretin tarifi" başlıklı 61. maddesinde; "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almış maddenin 2. bendiyle evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatlerin ücret olduğu hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan yine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinde; " Kamu idare ve mü-

esseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." denilmiş olup aynı maddenin 1. bendinde " Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. madde de yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103ve 104 üncü maddelere göre "tevkifat yapılacağı " hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, aynı Kanunun 96. maddesinin birinci fıkrasında "Vergi tevkifatı, 94. madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder" hükmü bulunmaktadır.

Yine aynı kanunun 41/2 .maddesinde de "Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar" ın gider olarak indirilmesi kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Ücret Bordrosu" başlıklı 238. maddesinde "İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar" hükmü bulunmaktadır.

Bu hükümlere göre işyerinizde herhangi bir ücret almadan sigortasız işçi olarak çalışan eşiniz

için ücret bordrosu düzenlenmesi halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi uyarınca ücret olarak değerlendirilerek, hesaben ödeme yapılmış sayılacağından Kanunun 94/1 maddesine göre, 103 ve 104. maddelerdeki gelir vergisi tarifeleri dikkate alınarak tevkifata tabi tutulması gerekmektedir. Ancak bu ücret ödemelerinin Gelir Vergisi Kanununun 41/2. maddesi gereği ücret olarak indirilmesi mümkün değildir. Nakden veya hesaben bir ödeme söz konusu değil ise tevkifat söz konusu olmayacaktır.

Bilgi edinilmesini arz ederim.

Grup Müdür V.

T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)
Sayı :B.07.1.GİB.4.34.20.01/294-490 17.06.2008*7803 Konu : Yurt dışı çıkış tahdidi
..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

İLGİ: 09.06.2008 tarih ve 15823 sayılı yazınız.

İlgi'de kayıtlı yazınızda; muhtelif mükellefler hakkında vergi borçlarından dolayı 5682 sayılı Pasaport Kanununun 22. maddesine göre dairenizce konulan yurtdışı çıkış yasaklarının, Anayasa Mahkemesinin 18.10.2007 tarih ve E:2007/4, K:2007/81 sayılı kararı gerekçe gösterilerek, mahkemelerce yurt dışı çıkış yasaklarının kaldırılması veya yürütmenin durdurulması yönünde kararlar verildiği, ancak 6183 sayılı A.A.T.U.H.Kanuna 5766 sayılı Kanunla eklenen

"Yurt dışı Çıkış Tahdidi" başlıklı 36/A maddesi gereğince söz konusu şahıslar hakkında yeniden yurt dışı çıkış yasağı konulup konulamayacağı hususunda tereddüte düşüldüğü belirtilerek Müdürlüğümüz görüşü talep edilmektedir.

Konu hakkında Gelir İdaresi Başkanlığından alınan 05.06.2008 tarih ve 57112 sayılı yazı Başkanlığımıza bağlı vergi dairelerine 05.06.2008 tarih ve 7364 sayılı yazımızla tamim yapılmış olup, 6183 sayılı A.A.T.U.H.Kanuna 5766 sayılı Kanunla eklenen "Yurt Dışı Çıkış Tahdidi" başlıklı 36/A maddesinin, yurt dışı çıkış yasağı uygulamasına önceki yasal düzenlemeden farkı şartlar getirmesi ve hukuk alanında yeni bir düzenleme olması nedeniyle, Pasaport Kanununun 22. maddesine göre konulan yurt dışı çıkış yasaklarının kaldırılmasına veya yürütmesinin durdurulmasına ilişkin kararlar gereğince kaldırılmış olan yurt dışı çıkış yasakları, 6183 sayılı A.A.T.U.H.Kanunun 36/A maddesinde belirtilen düzenlemeler doğrultusunda yeniden uygulanabilecektir.

Bilgi edinilmesini ve gereğinin buna göre ifasını rica ederim.

Başkan a.

Grup Müdür V.

T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)
Sayı :B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/h Konu : Yurt dışında yapılan montaj işi hk.
.....

İLGİ: .../07/2008 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, vergi kimlik numaralı kurumlar vergisi mükellefi olduğunuzu,

alüminyum doğrama ve pvc doğrama ham maddelerini Almanya'ya ihracat yapacağınızı, yapmış olduğunuz bu ihracat hammaddeleri ile söz konusu ülkede inşa edilmiş bulunan fabrikanın montajını yapacağınızı belirterek, yurt dışında yapacağınız montaj işinden elde edeceğiniz kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/h bendine göre değerlendirip değerlendiremeyeceği hususunda Müdürlüğümüz görüşünü sormaktasınız.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5. maddenin birinci fıkrasının (h) bendinde yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna" başlıklı 5.9 numaralı ayırımında, "Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

...

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmaktadır.

Inşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye'de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir.

Öte yandan, yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye'de genel sonuç

hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kam-biyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilme-sinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edi-lebilmesi yeterlidir.

Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal et-tirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gere-ken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değeren-dirilecektir. T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Ba-kanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.

Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen ka-zançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türki-ye'de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespi-tinde de dikkate alınacaktır. ..." açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, firmanızın yurt dışında işyerinin bulunması şartıyla, firma-nız tarafından Almanya'da inşa edilmiş bulunan fabrikanın montaj işlerinin "yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetler" kapsamında değerlendirilmesi mümkün olup, bu işler karşılığında sağladığınız kazançlarınızı Tür-kiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirme-niz halinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/h bendinde yer alan istisna hükmünden yararlan-manız mümkündür.

Bilgi edinilmesini rica ederim

Grup Müdür V.



Ay	İlk Tarih	Son Tarih	Konu
Mart	01/02/2010	01/03/2010	Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Gelir Vergisi 1. Taksit Ödemesi
	01/02/2010	01/03/2010	Diğer Ücretlerin Gelir Vergisi 1. Taksit Ödemesi
	01/02/2010	01/03/2010	Ocak 2010 Dönemine Ait Haberleşme Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	01/02/2010	01/03/2010	SSK (Ocak 2010) Sigorta Primlerinin Ödemesi
	01/02/2010	01/03/2010	Bağ-Kur Sigortalılarının Şubat 2010 Sigorta Primi ve Sağlık Sigorta Primlerinin Ödemesi
	01/02/2010	01/03/2010	Ocak 2010 Dönemine Ait Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)
	01/02/2010	01/03/2010	Ocak 2010 Dönemine Ait Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)
	01/03/2010	09/03/2010	16–28 Şubat Dönemine Ait Noterlerce Yapılan Makbuz Karşılığı Ödemelere Ait Bildirimlerin Verilmesi ve Ödenmesi
	01/03/2010	10/03/2010	16–28 Şubat Dönemine Ait Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin Özel Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	01/03/2010	15/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Kolalı Gazoz, Alkollü İçecekler ve Tütün Mamullerine İlişkin Özel Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	01/03/2010	15/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin Özel Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	01/03/2010	15/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin Özel Tüketim Vergisinin (Tescile Tabi Olmayanlar) Beyanı ve Ödemesi
	01/03/2010	15/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Özel İletişim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	01/03/2010	15/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	01/03/2010	15/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesintisi Bildirimi ve Ödemesi
	01/03/2010	22/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin EK:4 No.lu ÖTV Bildirim Formu
	01/03/2010	22/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Kolalı Gazozlara İlişkin EK:7 No.lu ÖTV Bildirim Formu
	01/03/2010	22/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Alkollü İçeceklere İlişkin EK:8 No.lu ÖTV Bildirim Formu
	01/03/2010	22/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Tütün Mamullerine İlişkin EK:9 No.lu ÖTV Bildirim Formu
	01/03/2010	22/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin EK:10 No.lu ÖTV Bildirim Formu
	01/03/2010	22/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Yarışma ve Çekilişler ile Futbol Müsabakalarına Ait Müsterek Bahislerle İlgili Veraset ve İntikal Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	01/03/2010	22/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Şans Oyunları Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
	01/03/2010	22/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait İlan ve Reklam Vergisinin Beyanı ve Ödemesi

01/03/2010	22/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Müşterek Bahislere İlişkin Eğlence Vergisinin Beyanı ve Ödemesi ile Diğer Eğlence Vergilerine İlişkin Eğlence Vergisinin Ödemesi
01/03/2010	22/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
01/03/2010	22/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Yangın Sigortası Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
01/03/2010	23/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Gelir Vergisi Stopajı'nın Muhtasar Beyanname ile Beyanı
01/03/2010	23/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Kurumlar Vergisi Stopajı'nın Muhtasar Beyanname ile Beyanı
01/03/2010	23/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait İstihkaktan Kesinti Suretiyle Tahsil Edilen Damga Vergisi ile Sürekli Mükellefiyeti Bulunanlar İçin Makbuz Karşılığı Ödenmesi Gereken Damga Vergisinin Beyanı
16/03/2010	24/03/2010	1-15 Mart Dönemine Ait Noterlerce Yapılan Makbuz Karşılığı Ödemelere Ait Bildirimlerin Verilmesi ve Ödenmesi
01/03/2010	24/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Katma Değer Vergisinin Beyanı
01/03/2010	25/03/2010	2009 Yılına İlişkin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin Verilmesi
01/03/2010	25/03/2010	GVK Geçici 67. Mad. Kapsamında İhtiyari Beyannamenin Verilmesi
16/03/2010	25/03/2010	1-15 Mart Dönemine Ait Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin Özel Tüketim Vergisi Beyanı ve Ödemesi
01/03/2010	26/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Gelir Vergisi Stopajı'nın Ödemesi
01/03/2010	26/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Kurumlar Vergisi Stopajı'nın Ödemesi
01/03/2010	26/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait İstihkaktan Kesinti Suretiyle Tahsil Edilen Damga Vergisi ile Sürekli Mükellefiyeti Bulunanlar İçin Makbuz Karşılığı Ödenmesi Gereken Damga Vergisinin Ödemesi
01/03/2010	26/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Katma Değer Vergisinin Ödemesi
01/03/2010	31/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Haberleşme Vergisinin Beyanı ve Ödemesi
01/03/2010	31/03/2010	Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine Göre 2009 Yılına Ait Envanter Defterinin Kapanış Tasdiki
01/03/2010	31/03/2010	SSK (Şubat 2010) Sigorta Primlerinin Ödemesi
01/03/2010	31/03/2010	Bağ-Kur Sigortalılarının Mart 2010 Sigorta Primi ve Sağlık Sigorta Primlerinin Ödemesi
01/03/2010	31/03/2010	2009 Yılına İlişkin Yıllık Gelir Vergisinin 1. Taksit Ödemesi
01/03/2010	31/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)
01/03/2010	31/03/2010	Şubat 2010 Dönemine Ait Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)

YILLAR İTİBARIYLA KURUMLAR VERGİSİ ORANLARI		
YILLAR	ORAN	DAYANAĞI
2010	%20	K.V.K Mad. 32
2009	%20	K.V.K Mad. 32
2008	% 20	K.V.K Mad. 32
2007	% 20	K.V.K Mad. 32
2006	% 20	K.V.K Mad. 32
2005	% 30	K.V.K. Mad. 25

GELİR VERGİSİ TARİFESİ (G.V.K. MADDE : 103) 2010 TAKVİM YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ (ÜCRET GELİRLERİ DAHİL)	
8.800 Türk Lirasına kadar	% 15
22.000 Türk Lirasının 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası için	% 20
50.000 Türk Lirasının 22.000 TL'si için 3.960 TL, fazlası için	% 27
50.000 Türk Lirasından fazlasının 50.000 TL'si için 11.520 TL,fazlası	% 35

GELİR VERGİSİ TARİFESİ (G.V.K. MADDE : 103) 2008 TAKVİM YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ (ÜCRET GELİRLERİ DAHİL)	
7.800 Yeni Türk Lirasına kadar	% 15
19.800 Yeni Türk Lirasının 7.800 YTL'si için 1.170 YTL, fazlası için	% 20
44.700 Yeni Türk Lirasının 19.800 YTL'si için 3.570 YTL, fazlası için	% 27
44.700 Yeni Türk Lirasından fazlasının 44.700 YTL'si için 10.293 YTL,fazlası	% 35

2007 TAKVİM YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ (ÜCRET GELİRLERİ DAHİL)	
7.500 Yeni Türk Lirasına kadar	% 15
19.000 Yeni Türk Lirasının 7.500 YTL'si için 1.125 YTL, fazlası için	% 20
43.000 Yeni Türk Lirasının 19.000 YTL'si için 3.425 YTL, fazlası için	% 27
43.000 Yeni Türk Lirasından fazlasının 43.000 YTL'Sİ için 9.905 YTL,fazlası	% 35

2006 TAKVİM YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ (ÜCRET GELİRLERİ DAHİL)	
7.000 Yeni Türk Lirasına kadar	% 15
18.000 Yeni Türk Lirasının 7.000 lirası için 1.050 YTL, fazlası	% 20
40.000 Yeni Türk Lirasının 18.000 lirası için 3.250 YTL, fazlası	% 27
40.000 Yeni Türk Lirasından fazlasının 40.000 YTL'Sİ için 9.190 YTL,fazlası	% 35

2005 TAKVİM YILI (ÜCRET HARİCİ GELİRLERE UYGULANAN)	
6.600 Yeni Türk Lirasına kadar	% 20
15.000 Yeni Türk Lirasının 6.600 lirası için 1.320 YTL, fazlası	% 25
30.000 Yeni Türk Lirasının 15.000 lirası için 3.420 YTL, fazlası	% 30
78.000 Yeni Türk Lirasının 30.000 lirası için 7.920 YTL, fazlası	% 35
78.000 Yeni Türk Lirasından fazlasının 78.000 YTL'si için 24.720 YTL,fazlası	% 40
Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde, Yukarıdaki Tarifede Yer Alan Vergi Oranları 5 Puan İndirilmek Suretiyle Uygulanır (GVK Madde 103)	

2005 TAKVİM YILI (ÜCRET GELİRLERİNE UYGULANAN)	
6.600 Yeni Türk Lirasına kadar	% 15
15.000 Yeni Türk Lirasının 6.600 lirası için 990 YTL, fazlası	% 20
30.000 Yeni Türk Lirasının 15.000 lirası için 2.670 YTL, fazlası	% 25
78.000 Yeni Türk Lirasının 30.000 lirası için 6.420 YTL, fazlası	% 30
78.000 Yeni Türk Lirasından fazlasının 78.000 YTL'Sİ için 20.820 YTL, fazlası	% 35

2004 TAKVİM YILI (ÜCRET HARİCİ GELİRLERE UYGULANAN)	
6.000.000.000.- Liraya kadar	% 20
14.000.000.000.- Liranın 6.000.000.000. Lirası için 1.200.000.000.- Lira fazlası için	% 25
28.000.000.000.- Liranın 14.000.000.000.Lirası için 3.200.000.000.-Lira fazlası için	% 30
70.000.000.000.- Liranın 28.000.000.000.Lirası için 7.400.000.000.-Lira fazlası için	% 35
140.000.000.000.-Liranın 70.000.000.000.Lirası için 22.100.000.000.-Lira faz. için	% 40
140.000.000.000.-Liranın 140.000.000.000.Lirası için 50.100.000.000.-Lira faz. için	% 45

2004 TAKVİM YILI (ÜCRET GELİRLERİNE UYGULANAN)	
6.000.000.000.- Liraya kadar	% 15
14.000.000.000.- Liranın 6.000.000.000. Lirası için 900.000.000.- Lira fazlası için	% 20
28.000.000.000.- Liranın 14.000.000.000.Lirası için 2.500.000.000.-Lira fazlası için	% 25
70.000.000.000.- Liranın 28.000.000.000.Lirası için 6.000.000.000.-Lira fazlası için	% 30
140.000.000.000.- Liranın 70.000.000.000.Lirası için 18.600.000.000.-Lira fazlası için	% 35
140.000.000.000.- Liranın 140.000.000.000.Lirası için 43.100.000.000.-Lira faz. için	% 40

GEÇİCİ VERGİ ORANLARI (Yıllar İtibariyle)					
	2009 (01.01.2009'dan itibaren)	2008 (01.01.2008'den itibaren)	2007 (01.01.2007'den itibaren)	2006 (01.04.2006'dan itibaren)	2005 (01.01.2005'ten itibaren)
KURUM GEÇİCİ VERGİ	% 20 (*)	% 20 (*)	% 20 (*)	% 20 (*)	% 30
GELİR					
GEÇİCİ VERGİ % 15		% 15	% 15	% 15	% 20

(*) 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 1/11. maddesi: 1/1/2006 tarihinden sonraki geçici vergi dönemlerinde % 30 oranına göre hesaplanan ve tahsil edilen geçici verginin anılan dönemler için bu Kanuna göre hesaplanan tutarı aşan kısmı, müteakip dönemler için hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

(**) 5479 S.K.'la Gelir Vergisi Kanununun 103. Maddesindeki değişiklik.

G.M.S.İ. MESKEN OLARAK KULLANILAN BİNALARDA İSTİSNA TUTARLARI (G.V.K. MADDE:21)		
YILI	MİKTARI	DAYANAĞI
2010	2.600,00 TL	273 Seri Nolu GVK Genel Tebliği
2009	2.600,00 TL	270 Seri Nolu GVK Genel Tebliği
2008	2.400,00 YTL	266 Seri Nolu GVK Genel Tebliği
2007	2.300,00 YTL	259 Seri Nolu GVK Genel Tebliği
2006	2.200,00 YTL	2005/9826 BKK.
2005	2.000.000.000.- /2.000.-YTL	2004/8295 BKK.

VERGİDEN MÜSTESNA YEMEK BEDELİ (G.V.K. Mad. 23/8)	
Yıllar	İstisna Tutarları
2010	10,00 TL
2009	10,00 TL
2008	9,00 YTL
2007	8,80 YTL
2006	8,25 YTL
2005	7,50 YTL

FATURA DÜZENLEME MECBURİYETİ (V.U.K. MADDE:232)		
UYGULAMA DÖNEMİ	MİKTAR	DAYANAĞI
2010	680 TL	VUK-393 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
2009	670 TL	VUK-388 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
2008	600.-YTL	VUK-378 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
2007	560.-YTL	VUK-364 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
2006	520.-YTL	VUK-354 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
2005	480.-YTL	VUK-342 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
NOT: FATURA BU LİMİTLERİN ÜZERİNDEKİ MİKTARLAR İÇİN DÜZENLENİR, ANCAK MÜŞTERİNİN İSTEMESİ HALİNDE MİKTAR NE OLURSA OLSUN FATURA DÜZENLENMESİ ŞARTTIR.		

USULSÜZLÜK CEZALARI (V.U.K. MADDE :352) 1.000.- TL.													
YILI	SERMAYE ŞİRKETLERİ		SERMEYE ŞİRKETLERİ DIŞINDA KALAN 1.SINIF TÛCCAR VE SERBEST MESLEK ERBABI		2.SINIF TÛCCARLAR		YUKARIDAKİLER DIŞINDA KALIP BEYANNAMESİ USULÛYLA GELİR VERGİSİ NETARİ OLANLAR		KAZANCI BASİT USULDE TESPİT EDİLENLER		GELİR VERGİSİNDEN MUAFAKNAF		DAYANAĞI
	1.DER.FECE	2.DER.FECE	1.DER.FECE	2.DER.FECE	1.DER.FECE	2.DER.FECE	1.DER.FECE	2.DER.FECE	1.DER.FECE	2.DER.FECE	1.DER.FECE	2.DER.FECE	
2010	90 TL	50 TL	57 TL	28 TL	28 TL	14 TL	14 TL	7,70 TL	7,70 TL	3,50 TL	3,50 TL	2 TL	393 SERİ NOLU VUK.TEBLİĞİ
2009	89 TL	50 TL	56 TL	28 TL	28 TL	14 TL	14 TL	7,60 TL	7,60 TL	3,50 TL	3,50 TL	2 TL	388 SERİ NOLU VUK.TEBLİĞİ
2008	80.-YTL	46.-YTL	50.-YTL	25.-YTL	25.-YTL	13.-YTL	13.-YTL	6,80-YTL	6,80-YTL	3,20.-YTL	3,20.-YTL	1,80.-YTL	378 SERİ NOLU VUK.TEBLİĞİ
2007	75.-YTL	43.-YTL	49.-YTL	24.-YTL	24.-YTL	12,70.-YTL	12,70.-YTL	6,40.-YTL	6,40.-YTL	3.-YTL	3.-YTL	1,70.-YTL	364 SERİ NOLU VUK.TEBLİĞİ
2006	70.-YTL	40.-YTL	46.-YTL	23.-YTL	23.-YTL	11,80.-YTL	11,80.-YTL	6.-YTL	6.-YTL	2,90.-YTL	2,90.-YTL	1,60.-YTL	354 SERİ NOLU VUK.TEBLİĞİ
2005	66.-YTL	38.-YTL	42.-YTL	21.-YTL	21.-YTL	10,80 YTL	10,80.-YTL	5,50.-YTL	5,50.-YTL	2,70.-YTL	2,70.-YTL	1,50.-YTL	342 SERİ NOLU VUK.TEBLİĞİ

ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI (V.U.K. MADDE :353)														
DÖNEMİ	353/1		353/2	353/3	353/4	353/5			353/6	353/7	353/8	353/9	353/ 10	DAYANAĞI
	Asgari	Azami				1.DEFA	2.DEFA	3.DEFA						
2010	160	77.000	160 TL	=	160 TL	5228 S.K.nun 60/1c maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.	31/07/2004 tarihinde		3500 TL	190 TL	570 TL	770 TL	570 TL	393 SERİ NOLU VUK.TEBLİĞİ
2009	160	76.000	160 TL	=	160 TL	5228 S.K.nun 60/1c maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.	31/07/2004 tarihinde		3500 TL	190 TL	560 TL	760 TL	560 TL	388 SERİ NOLU VUK.TEBLİĞİ
2008	149	68.000	149	=	149	5228 S.K.nun 60/1c maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.	31/07/2004 tarihinde		3.200	170	500	680	500	378 SERİ NOLU VUK.TEBLİĞİ
2007	139	64.000	139	=	139	5228 S.K.nun 60/1c maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.	31/07/2004 tarihinde		3.000	160	490	640	490	364 SERİ NOLU VUK.TEBLİĞİ
2006	129	60.000	129	25,8	129	5228 S.K.nun 60/1c maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.	31/07/2004 tarihinde		2.900	150	460	600	460	354 SERİ NOLU VUK.TEBLİĞİ
2005	118	55.000	118	23,6	118	5228 S.K.nun 60/1c maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.	31/07/2004 tarihinde		2.700	148	420	550	420	342 SERİ NOLU Vuk Tebliği
NOT: 353/5 BEND; BİLANÇO USULÜ ESASINA GÖRE DEFTER TUTAN MÜKELLEFLER İLE SERBEST MESLEK ERBABI İÇİN BUCEZALAR BİR KAT ARTTIRILARAK UYGULANIR.														

BİLGİ VERMEKTEN ÇEKİNEMLERE KESİLECEK OLAN CEZALAR(V.U.K. MÜK. MADDE:355)				
UYGULAMA DÖNEMİ	1.SINIF TÛCCARLAR VE SERBEST MESLEK ERBABI	2.SINIF TÛCCARLAR DEFTER TUTAN ÇİFTÇİLER VE KAZANCI BASİT USULE TABİ OLANLAR	BUNLARIN DIŞIN-DA KALANLAR	DAYANAĞI
01.08.2009 itibarıyla	1.000,00 TL	500,00 TL	250,00 TL	5904 SAYILI KANUN
2009 / 01.01.09-31.07.09	1600,00 TL	760,00 TL	350,00 TL	VUK 388 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
2008	1.490.-YTL	680.-YTL	320.-YTL	VUK 378 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
2007	1.390.-YTL	640.-YTL	300.-YTL	VUK 364SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
2006	1.290.-YTL	600-YTL	290.-YTL	VUK 354 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
2005	1.180.-YTL	550.-YTL	270.-YTL	VUK 342 SIRA NOLU GENEL TEBLİĞİ
NOT: BU CEZALAR KESİLMESİNE RAĞMEN BİLGİ VERMEYENLERE YENİDEN YAZI YAZILARAK BİLGİ VERMELERİ İÇİN TEKRAR SÜRE VERİLİR. VERİLEN BU İKİNCİ SÜREDE DE BİLGİ VERMEYENLERE BU TABLODA BELİRTİLEN CEZALAR BİR KAT ARTIRILARAK UYGULANIR.				

AMORTİSMANA TABİ TUTULMADAN DOĞRUDAN GİDER KAYIT ETME ORANI(V.U.K. MADDE:313)		
UYGULAMA DÖNEMİ	MİKTAR	DAYANAĞI
2010	680,00 TL	393 Sayılı VUK Genel Tebliği
2009	670,00 TL	388 Sayılı VUK Genel Tebliği
2008	600.YTL	378 Sayılı VUK Genel Tebliği
2007	560.-YTL	364 Sayılı VUK Genel Tebliği
2006	520.-YTL	354 Sayılı VUK Genel Tebliği
2005	480.-YTL	342 Sayılı VUK Genel Tebliği

BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTMA HADLERİ(V.U.K. MADDE:177)			
BENDİ	2010 YILI (VUK- 393*)	2009 YILI (VUK- 388*)	2008 YILI (VUK- 378*)
YILLIK MAL ALIŞLARI TOPLAMI	120.000 TL	119.000 TL	107.000.-YTL
YILLIK MAL SATIŞLARI TOPLAMI	178.000 TL	168.000 TL	150.000.-YTL
HİZMET G.SAFİ HASILAT	68.000 TL	67.000 TL	60.000.-YTL
1.VE 2. BİRLİKTE YAPILMASI HALİNDE	120.000 TL	119.000 TL	107.000.-YTL
(*) Seri Nolu Genel Tebliği NOT : TABLODA BELİRTİLEN RAKAMLARIN ALTINDA KALANLAR İŞLETME HESABINA GÖRE DEFTER TUTAR. İSTEYEN MÜKELLEFLER BU MİKTARLARA BAĞLI KALMAKSIZIN BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTABİLİRLER. II.SINIFA DAHİL TÛCCARLARIN, BİR HESAP DÖNEMİNİN İŞ HACMI V.U.K. 177'NCİ MADDEDE YAZILI HADLERDEN %20'Yİ AŞAN BİR NİSPETTE FAZLA OLURSA VEYA ARKA ARKAYA 2 DÖNEMİN İŞ HACMI V.U.K. 177'NCİ MADDEDE YAZILI HADLERE NAZARAN %20'YE KADAR BİR FAZLALIK GÖSTERİRSE ŞARTLARIN TAHAKKUKUNU TAKİP EDEN HESAP DÖNEMİNDEN BAŞLAYARAK I'NCİ SINIFA GEÇERLER.			

DEFTER TASDİK ZAMANI (V.U.K. MADDE : 221)		
TASDİK HALLERİ	TASDİK ZAMANI	DAYANAĞI
ÖTEDEN BERİ İŞE DEVAM EDENLER	DEFTERİ KULLANACAĞI YILDAN ÖNCE GELEN SON AYDA (ARALIK AYI İÇERSİNDE)	V.U.K. 221. MADDESİ VE İŞLEM YÖNERGESİ
HESAP DÖNEMİ MALİYE BAKANLIĞI TARAFINDAN TESPİT EDİLENLER	DEFTERİN KULLANILACAĞI HESAP DÖNEMİNDEN ÖNCE GELEN SON AYDA	
YENİ İŞE BAŞLAYANLAR	İŞE BAŞLAMADAN ÖNCE (İŞE BAŞLANILAN GÜN TASDİK ETTİRİLİRSE CEZA KESİLMEZ.)	V.U.K. 221. MADDESİ VE İŞLEM YÖNERGESİ
YENİ İŞE BAŞLAYAN, SINIF DEĞİŞTİREN VE YENİ MÜKELLEFİYETE GİRENLER	İŞE BAŞLAMA, SINIF DEĞİŞTİRME VE YENİ MÜKELLEFİYETE GİRME TARİHİNDEN ÖNCE; VERGİ MUAFİYETİ KALKANLAR, MUAFİLİKTEN ÇIKMA TARİHİNDEN BAŞLAYARAK ON GÜN İÇİNDE	V.U.K. 221. MADDESİ VE İŞLEM YÖNERGESİ
TASDİKE TABİ DEFTERLERİN DOLMASI NEDENİYLE VEYA SAİR SEBEPLERLE YENİ DEFTER TASDİK ETTİRME.	YENİ DEFTER KULLANMAYA MECBUR OLANLARIN BUNLARI KULLANMAYA BAŞLAMADAN ÖNCE	V.U.K. 221. MADDESİ VE İŞLEM YÖNERGESİ
NOT: DEFTERLER İŞ YERİNİN BULUNDUĞU, İŞ YERİ OLMAYANLAR İKAMETGAHININ BULUNDUĞU YERDEKİ NOTERLERE TASDİK ETTİRİLİR. ŞUBE İŞYERİNİN DEFTERLERİ MERKEZ İŞ YERİNİN BULUNDUĞU YERDEKİ NOTERLERE TASDİK ETTİRİLEBİLİR. ANCAK MERKEZ İŞ YERİNİN DEFTERLERİ ŞUBE İŞ YERİNİN BULUNDUĞU YERDEKİ NOTERLERE TASDİK ETTİRİLEMEZ. ANCAK DEFTERLER ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERİN KURULUŞ AŞAMASINDA ŞİRKET MERKEZİNİN BULUNDUĞU YER TİCARET SİCİLİ MEMURU VEYA NOTER TARAFINDAN TASTİK EDİLİR.		

VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE YENİDEN DEĞERLEME ORANLARI		
YILI	ORANI (%)	DAYANAĞI
2009	2,2	393 Sayılı VUK Tebliği
2008	12	388 Sayılı VUK Tebliği
2007	7,2	377 Sayılı VUK Tebliği
2006	7,8	363 Sayılı VUK Tebliği
2005	9,8	353 Sayılı VUK Tebliği

REESKONT VE AVANS İŞLEMLERİNDE UYGULANAN İSKONTO VE FAİZ ORANLARI		
Vadelerine En Çok Üç Ay Kalan Senetler Karşılığında	Reeskont İşlemlerinde	Avans İşlemlerinde
22.12.2009'dan itibaren	%15	%16
12.06.2009 - 21.12.2009	%18	%19
09.04.2009 - 11.06.2009	%19	%20
28.12.2007 tarihinden geçerli olmak üzere	%25	%27
20.12.2006 - 27.12.2007 tarihleri arası	%27	%29
20.12.2005 - 19.12.2006 tarihleri arası	%23	%25
24.05.2005 - 19.12.2005 tarihleri arası	%28	%30

Not: Ticari işletmelerin alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemlerinde esas alacakları oran, "Avans İşlemleri" için belirlenen orandır.

GECİKME ZAMMI ORANLARI(6183 SAYILI KANUN MADDE:51)			
UYGULAMA DÖNEMİ	AYLIK ORAN	YILLIK ORAN	DAYANAĞI
19/11/2009	%1,95		2009/15565 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
21/04/2006 Tarihinden İtibaren	% 2,5	% 30	2006/10302 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
02/03/2005-20/04/2006	% 3	% 36	2005/8551 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

NOT: GECİKME ZAMMI TECİLDE TECİLİN YAPILDIĞI, İFLAS HALİNDE İFLASIN AÇILDIĞI VE ACIZ HALİNDE BU DURUMUN SABİT OLDUĞU GÜNE KADAR HESAPLANIR. AY KESİRLERİNE İSABET EDEN GECİKME ZAMMI GÜNLÜK OLARAK HESAPLANIR (5035 SAYILI KANUNUN 4. MADDESİYLE YÜRÜRLÜK 02/01/2004)

* GECİKME ZAMMI 1.000.000 LİRADAN AZ OLAMAZ.

Gecikme Faizi Oranı	Aylık % 1,95
Pişmanlık Faizi Oranı	Aylık % 1,95

TECİL FAİZİ ORANLARI (6183 SAYILI KANUN MADDE:48)			
UYGULAMA DÖNEMİ	AYLIK ORAN	YILLIK ORAN	DAYANAĞI
04/03/2005-27/04/2006	% 2,5	% 30	434 Seri Nolu Tah. Gen. Teb.
28/04/2006 tarihinden itibaren	% 2	% 24	438 Seri Nolu Tah. Gen. Teb.
21/11/2009	%2	%19	Seri: C-Sıra1 Nolu Tah. Gen. Teb.

BİLDİRİM VE SÜRELER		
BİLDİRİLMESİ GEREKEN OLAY	BİLDİRİM SÜRESİ	DAYANAĞI
İŞE BAŞLAMA	GERÇEK KİŞİLERDE İŞE BAŞLAMA TARİHİNDEN İTİBAREN ON GÜN İÇİNDE KENDİLERİNCE VEYA 1136 SAYILI AVUKATLIK KANUNUNA GÖRE RUHSAT ALMIŞ AVUKATLAR VEYA 3568 SAYILI KANUNA GÖRE YETKİ ALMIŞ MESLEK MENSUPLARINCA, ŞİRKETLERİN İŞE BAŞLAMA BİLDİRGELERİ İŞE BAŞLAMA TARİHİNDEN İTİBAREN ON GÜN İÇİNDE TİCARET SİCİL MEMURLUĞUNA İLGİLİ VERGİ DAİRESİNE YAPILIR.	VERGİ USUL KANUNU VE İŞLEM YÖNERGESİ VERGİ USUL KANUNU VE İŞLEM YÖNERGESİ VERGİ USUL KANUNU VE İŞLEM YÖNERGESİ VERGİ USUL KANUNU VE İŞLEM YÖNERGESİ VERGİ USUL KANUNU VE İŞLEM YÖNERGESİ VERGİ USUL KANUNU VE İŞLEM YÖNERGESİ
ADRES DEĞİŞİKLİĞİ	OLAYIN VUKUUNDAN İTİBAREN BİR AY İÇERSİNDE	VERGİ USUL KANUNU VE İŞLEM YÖNERGESİ
İŞ DEĞİŞİKLİĞİ	OLAYIN VUKUUNDAN İTİBAREN BİR AY İÇERSİNDE	3100 S.K. 35 VE 51 NOLU TEBLİĞİ, İŞLEM
İŞLETME DEĞİŞİKLİĞİ	OLAYIN VUKUUNDAN İTİBAREN BİR AY İÇERSİNDE	YÖNERGESİ
İŞİ BIRAKMA	OLAYIN VUKUUNDAN İTİBAREN BİR AY İÇERSİNDE	3100 S.K. 35 VE 51 NOLU TEBLİĞİ, İŞLEM
NAKİL	OLAYIN VUKUUNDAN İTİBAREN BİR AY İÇERSİNDE	YÖNERGESİ
ÖLÜM	OLAYIN VUKUUNDAN İTİBAREN BİR AY İÇERSİNDE	3100 S.K. 35 VE 51 NOLU TEBLİĞİ, İŞLEM
TASFİYE VE İFLAS	OLAYIN VUKUUNDAN İTİBAREN BİR AY İÇERSİNDE	YÖNERGESİ
ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ SATIN ALMA	Ö.K.C. KULLANDIRMAYI GEREKTİREN BİR İŞLE UĞRAŞMAYA BAŞLANILAN TARİHTEN İTİBAREN 30 GÜN	3100 S.K. 50 NOLU TEBLİĞİ İŞLEM YÖNERGESİ
ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZI BİLDİRME	SATIN ALINDIĞI TARİHTEN İTİBAREN 15 GÜN	3100 S.K. 50 NOLU TEBLİĞİ
KENDİ İSTEĞİ İLE Ö.K.C. ALIMINDA KULLANMAYA BAŞLAMA SÜRESİ	30 GÜN	İŞLEM YÖNERGESİ
İŞİ BIRAKMA	İŞİ BIRAKMA TARİHİNDEN İTİBAREN BİR AY	3100 S.K. 59 NOLU TEBLİĞİ
İŞİ BIRAKMADA Ö.K.C. MÜHÜRLEME SÜRESİ	İŞE BAŞLAMA TARİHİNDEN İTİBAREN 30 GÜN	
TEKRAR Ö.K.C. KULLANMA DA MÜHRÜ AÇTIRMA SÜRESİ	a) Erişme Kontrollü Karayolları (Otoyolları Genel Müdürlüğünün yol ağında Devlet yolu olarak belirlenen yollar ve Büyükşehir Belediye sınırları ile mücavir alanlar içerisindeki akaryakıt istasyonlarında (satış hasılatlarına bakılmaksızın) 01.05.2004 tarihinden itibaren b) Diğer akaryakıt istasyonlarında bir önceki dönem akaryakıt satışları toplamı: - 5 Trilyon lirayı aşan mükellefler için 01.08.2004 tarihinden itibaren - 3 Trilyon lirayı aşan mükellefler için 01.01.2005 tarihinden itibaren - 1 Trilyon lirayı aşan mükellefler için 01.06.2005 tarihinden itibaren - 1 Trilyon liranın altında kalan mükellefler için 01.01.2006 tarihinden itibaren c) 01.08.2004 tarihinden sonra işe başlayan mükelleflerde ise işe başlama tarihinden itibaren 60 gün içerisinde başlayacaktır. Dileyen mükellefler bu tarihleri beklemeksizin de akaryakıt pompalarını ödeme kaydedici cihazlara bağlatıp kullanabileceklerdir. Buna göre, 58 No.lu Genel Tebliğin 5. bölümünde yer alan akaryakıt istasyonu işletmecilerinin kanuni defterlerine yapacakları kayıtlar ve düzenleyecekleri belgelere ilişkin 01.05.2004 tarihi, 01.08.2004 olarak değiştirilmiştir.	

KATMA DEĞER VERGİSİNDE TEVKİFATA TABİ TESLİM VE HİZMETLER	ORAN
1- Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşleri	1/2
2- Akaryakıt Teslimleri	9/10
3- İşgücü temini hizmeti	9/10
4- Bakır Alüminyum ve Çinko Ürünleri	9/10
5- Hurda ve Atık Plastikten Elde Edilen Ürünler	9/10
6- Pamuk, Tiftik, Yün ile Ham Post ve Deri Ürünleri	9/10
7- Büyük ve Küçükbaş Hayvan Etleri	1/2
8- Turizm Acentelerine Ödenen Komisyonlar	2/3
9- 91 Seri Nolu Genel Tebliğ Kapsamında Kamu Kuruluşlarına Sağlanan Hizmetler	
a- Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri	1/6
b- i. Temizlik	2/3
ii. bahçe ve çevre bakım hizmetleri	1/2
c- Özel güvenlik hizmetleri (Tüm KDV mükellefleri tevkifat uygulayacaktır)	4/5
d- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri	1/3
e- Her türlü yemek servisi	1/2
f- Danışmanlık ve denetim hizmetleri (Tüm KDV mükellefleri Yapı denetim kuruluşlarına tevkifat uygulayacaktır.)	1/2

YURT DIŞI ÇIKIŞ YASAĞI UYGULANAN AMME ALACAĞI MİKTARI		
MİKTARI	UYGULAMA DÖNEMİ	DAYANAĞI
15.000,00 YTL	01/03/2002 - 26/04/2006	424 SERİ NOLU TAHSİLAT GENEL TEBLİĞİ
25.000 YTL	27/04/2006 - 05/06/2008	439 SERİ NO.LU TAHS.GEN. TEBLİĞİ
100.000 YTL	06/06/2008 -	6183 S.K. MADDE 36/A

DEĞERLİ KAÇITLAR VE BEDELLERİ						
DEĞERLİ KAÇIT	2005	2006	2007	2008	2009	2010
NOTER KAÇITLARI ve BEYANNAME	2.20 YTL	2.50 YTL	2.70 YTL	2.90 YTL	3 TL	5 TL
PROTESTO, VEKALETNAME VE RE'SEN SENET	4.40 YTL	5.00 YTL	5.40 YTL	5.80 YTL	6,50 TL	10 TL
PASAPORTLAR	66.00 YTL	70.00 YTL	75.00 YTL	81.00 YTL	90 TL	138 TL
YABANCILAR İÇİN İKAMET TEZKERELERİ	66.00 YTL	70.00 YTL	75.00 YTL	81.00 YTL	90 TL	138 TL
NÜFUS CÜZDANLARI	2.20 YTL	2.50 YTL	2.70 YTL	3.00 YTL	3 TL	4,60 TL
AİLE CÜZDANLARI	22.00 YTL	24.00 YTL	26.00 YTL	28.00 YTL	30 TL	46 TL
SÜRÜCÜ BELGELERİ	27.00 YTL	30.00 YTL	32.50 YTL	35.00 YTL	40 TL	62 TL
SÜRÜCÜ ÇALIŞMA BELGELERİ (KARNELERİ)	27.00 YTL	30.00 YTL	32.50 YTL	35.00 YTL	40 TL	62 TL
MOTORLU ARAÇ TRAFİK BEL.	27.00 YTL	30.00 YTL	32.50 YTL	35.00 YTL	40 TL	62 TL
MOTORLU ARAÇ TESCİL BEL.	22.00 YTL	24.00 YTL	26.00 YTL	28.00 YTL	30 TL	46 TL
İŞ MAKİNESİ TESCİL BELGESİ	22.00 YTL	24.00 YTL	26.00 YTL	28.00 YTL	30 TL	46 TL
BANKA ÇEKLERİ (HER 1 YAP.)	1.50 YTL	1.60 YTL	1.70 YTL	1.80 YTL	2 TL	3,10 TL
DAYANAĞI	DEĞ.KAN. TEB: NO:22	DEĞ.KAN. TEB: NO:23	DEĞ.KAN. TEB: NO:2006/1	DEĞ.KAN. TEB: NO:2007/1		DEĞ.KAN. TEB: NO:2009/13

2010 TAKVİM YILI İÇİN*

MATRAH	VERASET YOLUYLA İNTİKALLERDE %	İVAZSIZ İNTİKALLERDE %	DAYANAĞI
İlk 160.000 TL için	1	10	
Sonra gelen 350.000 TL için	3	15	41 SERİ NO'LU
Sonra gelen 770.000 TL için	5	20	VERASET VE İNTİKAL
Sonra gelen 1.500.000 TL için	7	25	VERGİSİ KANUNU
Matrahın 2.780.000 lirayı aşan bölümü için	10	30	GENEL TEBLİĞİ

*2009 takvim yılı için 40 seri nolu Veraset İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğine,
2008 takvim yılı için 39 seri nolu Veraset İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğine,
2007 takvim yılı için 38 seri nolu Veraset İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğine,

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ İSTİSNA MİKTARLARI (V.İ.V.K. MAD:4-B,D,E)		
VERASET - İNTİKAL TÜRÜ	İSTİSNA TUTARI	
	2010	2009
Evlatlıklar dahil, fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	109.971 TL	107.604,00 TL
Fûruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinde	220.073 TL	215.336,00 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	2.535,00 TL	2.481,00 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	2.535,00 TL	2.481,00 TL

EMLAK VERGİSİ ORANLARI	
Meskenlerde	Binde 1
Diğer Binalarda	Binde 2
Arazilerde	Binde 1
Arsalarda	Binde 3
Büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan bina, arsa ve arazilerin Emlak Vergisi Oranları:	
Meskenlerde	Binde 2
Diğer Binalarda	Binde 4
Arazilerde	Binde 2
Arsalarda	Binde 6

DAMGA VERGİSİ ORANLARI (*)				
	2005	2006	2007	2008
MUHTEVİYATI				
KİRA MUKAVELERİ(MUKAVELE SÜRESİNE GÖRE KİRA BEDELİ ÜZERİNDEN)	BİNDE 1.5	BİNDE 1.5	BİNDE 1.5	BİNDE 1.5
BİLANÇOLAR	14,00 YTL	15,30 YTL	16,40 YTL	17,50 YTL
GELİR TABLOLARI	7,00 YTL	7,60 YTL	8,10 YTL	8,60 YTL
İŞL. HES. ÖZETLERİ	7,00 YTL	7,60 YTL	8,10 YTL	8,60 YTL
YILLIK G.V. BEY.	18,00 YTL	19,70 YTL	21,20 YTL	22,70 YTL
KURUMLAR V. BEY.	24,00 YTL	26,30 YTL	28,30 YTL	30,30 YTL
MUHTASAR BEY.	12,00 YTL	13,10 YTL	14,10 YTL	15,10 YTL
K.D.V. BEYANNAMESİ	12,00 YTL	13,10 YTL	14,10 YTL	15,10 YTL
DİĞER VERGİ BEYANNAMELERİ(DAMGA VERGİSİ BEYANNAMELERİ HARİÇ)	12,00 YTL	13,10 YTL	14,10 YTL	15,10 YTL
BELEDİYELERE VE İL ÖZEL İDARELERİNE VERİLEN BEYANNAMELER	9,00 YTL	9,80 YTL	10,50 YTL	11,20 YTL
SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA VERİLEN SİGORTA PRİM BİLDİRGELERİ	9,00 YTL	9,80 YTL	10,50 YTL	11,20 YTL
GÜMRÜK İDARELERİNE VERİLEN BEYANNAMELER	24,00 YTL	26,30 YTL	28,30 YTL	30,30 YTL

* Dayanağı 5281sayılı kanunun 29. maddesi

SM, SMMM VE YMM'LİK MEVZUATI AÇISINDAN RAKAMSAL HADLER İMZALATMA KAPSAMINDA MÜKELLEFLER				
	2005	2006	2007	2008
AKTİF TOPLAM	3.294.000.YTL.	3.551.000.YTL.	3.806.000.YTL.	4.263.000 YTL
NET SATIŞLAR TOPLAMI	6.588.000.YTL	7.102.000.YTL	7.613.000.YTL	8.527.000 YTL

4 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce Imzalanması Hakkında Genel Tebliğe Göre yukarıda yıllar itibariyle yeniden değerlendirme oranları çerçevesinde belirlenen limitleri aşmayan mükelleflerin beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu bulunmaktadır.

YMM Tasdik Raporu İle İade Edilebilecek KDV Tutarlarında Üst Sınırlar			
YILLAR	Bavul Ticareti ve Yolcu Beraberi Eşya İhracı	İndirimli Orana Tabi İşlemler *	İhracat Ve Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler *
2009	78.000 YTL	598.000 YTL	299.000 YTL
2008	68.000 YTL	534.000 YTL	267.000 YTL
2007	63.000 YTL	498.000 YTL	249.000 YTL
2006	58.000 YTL	460.000 YTL	230.000 YTL
2005	55.000 YTL	420.000 YTL	210.000 YTL

* Tam Tasdik Sözleşmesi Olan Mükelleflerde üst sınır dikkate alınmamaktadır.

ASGARİ ÜCRET MİKTARLARI			
UYGULAMA SÜRESİ	16 YAŞINDAN BÜYÜKLER İÇİN	16 YAŞINDAN KÜÇÜKLER İÇİN	DAYANAĞI
01/07/2010-31/12/2010	260,00 TL	648,00 TL	31.12.2009-27449 S.RESMİ G.
01/01/2010-30/06/2010	729,00 TL	621,00 TL	31.12.2009-27449 S.RESMİ G.
01/07/2009-31/12/2009	693,00 TL	589,50 TL	30.12.2008 - 27096 S.RESMİ G.
01/01/2009-30/06/2009	666,00 TL	567,00 TL	30.12.2008 - 27096 S.RESMİ G.
01/07/2008-31/12/2008	638,70.-YTL	540,60.-YTL	29.12.2007-26741 S.RESMİ G.
01/01/2008-30/06/2008	608,40.-YTL	515,40.-YTL	29.12.2007-26741 S.RESMİ G.
01/07/2007-31/12/2007	585,00.-YTL	491,40.-YTL	2 28.12.2006-26390 S.RESMİ G.
01/01/2007-30/06/2007	562,50.-YTL	476,70.-YTL	28.12.2006-26390 S.RESMİ G.
01/01/2006-31/12/2006	531,00.-YTL	450,00.-YTL	23/12/2005-26032 S.RESMİ G.

DÖNEMLER İTİBARIYLA SİGORTA PRİMİNE ESAS ÜCRET SINIRLARI (S.S.K. Primi Hesabında Tavan ve Taban Ücret)			
SSK TABANI		SSK TAVANI	
01.07.2010'dan itibaren	760,50 TL	01.07.2010'dan itibaren	4.943,25 TL
01.01.2010'dan itibaren	729 TL	01.01.2010'dan itibaren	4.738,50 TL
01.07.2009'dan itibaren	693 TL	01.07.2009'dan itibaren	4.504,50 TL
01.01.2009'dan itibaren	666 TL	01.01.2009'dan itibaren	4.329,00 TL
01.07.2008'den itibaren	638,70 YTL	01.07.2008'den itibaren	4.151,55 YTL
01.01.2008'den itibaren	608,40 YTL	01.01.2008'den itibaren	3.954,60 YTL
01.01.2007'den itibaren	562,50 YTL	01.01.2007'den itibaren	3.656,40 YTL
01.01.2006'dan itibaren	531,00 YTL	01.01.2006'dan itibaren	3.451,50 YTL
01.01.2005'ten itibaren	488,70 YTL	01.01.2005'ten itibaren	3.176,55 YTL

SAKATLIK İNDİRİMİ TUTARLARI (GVK 89/3)		
2010 Yılı Sakatlık indirimi	2009 Yılı Sakatlık indirimi	2008 Yılı Sakatlık indirimi
- Birinci derece sakatlar için 680 TL	- Birinci derece sakatlar için 670 TL	- Birinci derece sakatlar için 600.-YTL,
- İkinci derece sakatlar için 330 TL	- İkinci derece sakatlar için 330 TL	- İkinci derece sakatlar için 300.-YTL,
- Üçüncü derece sakatlar için 160 TL	- Üçüncü derece sakatlar için 160 TL	- Üçüncü derece sakatlar için 150.-YTL.
(Çalışma gücünün %80'inden fazlasını (%80 dahil) kaybeden birinci derece sakat, Çalışma gücünün %60'ından fazlasını (%60 dahil) kaybeden ikinci derece sakat, Çalışma gücünün %40'ından fazlasını (%40 dahil) kaybeden üçüncü derece sakat sayılır.) (GVK. Md. 31/2) Mesleki faaliyet icra eden veya basit usulde vergilendirilenlerden tüccar ve ücretli durumuna girmeksizin yapılan imalat, tamirat ve küçük sanat işleriyle uğraşın özürölülerin gelir vergisi matrahına esas kazançlarına, bu Kanunun 31 inci maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim uygulanır. Bu indirim, bakmakla yükümlü olduğu özürölü kişi bulunan serbest meslek erbabı ve ücret geliri elde edenler için de uygulanır. İndirim, hizmet erbabının tevkifat matrahına uygulanır. Sakatlık derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik bakanlıklarınca bu konuda müştereken hazırlanacak bir yönetmelik ile belirlenir.		

YILLIK KIDEM TAZMİNATI TAVANI		
2010	01.07.2010- 31.12.2010	2.423,87 TL
2010	01.01.2010- 30.06.2010	2.423,87 TL
2009	01.07.2009- 31.12.2009	2.365,48 TL
2009	01.01.2009- 30.06.2009	2.260,05 TL
2008	01.07.2008- 31.12.2008	2.173,18 YTL
2008	01.01.2008- 30.06.2008	2.087,92 YTL
2007	01.07.2007 - 31.12.2007	2.030,21 YTL
2007	01.01. 2007 - 30.06.2007	1.960,68 YTL
2006	01.07.2006 - 31.12.2006	1,857,44 YTL
2006	01.01. 2006 - 30.06.2006	1,770.64 YTL
2005	01.07.2005 - 31.12.2005	1.727,15 YTL
2005	01.01.2005 - 30.06.2005	1.648,90 YTL

**GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ
BEYANNAME REHBERİ
2010**



Vergi Denetmenleri
Derneği Yayınıdır



***GELİR ve KURUMLAR
VERGİSİ BEYANNAME
REHBERİ'MİZ ÇIKTI***

“Mesleğimiz adına yapılan her türlü çabayı,
ülkemiz adına birer birikim olarak kabul ediyor ve
her kimden gelirse gelsin bu tür gayretlerin sonuna
kadar destekçisi olduğumuzu da bildirmek istiyoruz.”

Aykut GÜLEÇ
Vergi Denetmenleri Derneği Genel Başkanı

Web: www.vdd.org.tr E-mail : vdd@vdd.org.tr - bilgi@vdd.org.tr - soru@vdd.org.tr

