

Serkan DOĞAN^(*)Sabri OZAN^(**)

2010 YILI GELİRLERİNİN BEYANI¹

1 - GİRİŞ

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.

¹ Vergi Raporu Dergisinin Mart/2010 sayısında Vergi Denetmeni Kadir ŞAHİN ve Vergi Denetmeni Nuri ERANIL tarafından hazırlanan "2009 Yılı Gelirlerinin Beyanı" başlıklı makalenin güncellenmiş halidir.

^{*}Vergi Denetmen Yardımcısı

^{**}Vergi Denetmen Yardımcısı

2.1- TAM MÜKELLEFİYET

Tam mükellefiyet, esas olarak vergi kanunlarının uygulama alanının şahıs (gerçek kişi) itibarıyla tespitini ifade eder. Tam mükellef şahsın hangi ülkede olursa olsun elde ettiği gelirlerinin tümü vergilendirilir. Vergi kanunlarının uygulama alanının şahıs itibarıyla 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 itibarıyla 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 saf-haya 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 takdirde bunların, bilfiil işin başında bulunup bulunmamalarına bakılmaz.)

2- İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı Büyükşehir beledi-

ye 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 90.000 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 esası)
- 2- İkinci sınıf tacirler (İşletme esası)

393 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen yeni hadler göz önünde tutulduğunda aşağıda yazılı mükellefler birinci sınıf tacir sayılırlar:

1- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımları tutarı **120.000 TL** veya yıllık satışlarının tutarı **170.000 TL**'yi aşanlar;

2- Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanlardan bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı **68.000 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 **120.000 TL** 'yi aşanlar;

4- Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler iştiagal nevileri 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 sınıflandırılıncaya 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 Giderler²**

Ticari kazancın safi tutarının hesaplanmasında ticari işle ilgili yapılan giderlerin elde edilen hasılatlardan 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

²Harun KAYNAK, Ticari Kazançlar Yönünden Bir Gider Hangi Şartlarla Ve Hangi Dönemlerde "Kanunen Kabul Edilen Gider"dir?, www.maliyepostasi.com.tr

beyanname verilirken matraha eklenmesine gerek yoktur. Ancak KKEG, giderin yapıldığı sırada dönem kazancından düşülmüş ise bu giderlerin beyannamenin verilmesi sırasında kazanca 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, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla, yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderler

c) Hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müstemilatında iâşe 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

i) 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 ücretliler 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.)

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

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı 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 DÜZELTMEŞİ 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 düzeltmesi 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 düzeltmesine tabi tutulacaktır. Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ise enflasyon düzeltmesi yapamayacaklardır. Ancak, yapılan düzenlemeye göre kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler, amortisman tabi iktisadi kıymetlerini enflasyon düzeltmesine tabi tutabilir ve düzeltilmiş tutarlar üzerinden amortisman ayırabilirler.³

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 düzeltmesine tabi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmesi halinde sona erer.

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

Enflasyon düzeltmesi yapılabilmesinin şartları gerçekleşmediğinden 2010 yılı Gelir Vergisi beyanlarında enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır.

3.3- TİCARİ KAZANÇLARDA İSTİSNALAR

3.3.1- PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası

PTT acenteliği faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden müstesnadır. Bu ka-

³Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2004

zanç 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 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 girmektedir.

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

çen 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 incelediklerimizde;

- 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 karşılığı 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 (yarıcılık 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 Vergi-

si 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 bağımlılık 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 ile Vergilendirme

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

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 vergilendirilmedir. 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 müs-

tahsil 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 istene 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 tutulmaktadırlar. 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 ödeye-

ceklerdir. 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 taşınların 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.)

lece kullanılmaya başlanılıncaya kadar ki giderler maliyeti oluşturur ve bu tutarlardan amortisman ayrılır.)

-Amortismanına 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 edilebilen 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- Müteferrik 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 giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler -bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen

gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur- 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 öde-

nen 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 Giyerlerinde İstisna

5.1.2.6- Tahsil ve Tatbikat

Ödemelerinde İstisna

Gelir Vergisi Kanunu'nun 28. maddesi ile tah-

sil 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**

2010 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 (2010 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 faydalananacaktır.

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 başlanlarda, 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 başlanlarda 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 taksit 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
Erbabı 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 girmekle 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 kolektif 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 faaliyette 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, şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden 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 de-

vamlılık 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 hasılatın indirilecek giderler GVK'nın 68'inci maddesinde sayılmıştır.

Serbest meslek kazancı, tahsil olunan hasılatın 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 hasılatın 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 temlik (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 ileriye 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 hasılatı 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 hasılatı iade edilen bir meblağ varsa, ölüm tarihi itibarıyla tespit edilecek matrahtan düşülecektir.

• Serbest meslek faaliyetinin kolektif 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:**

elir 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 gazeteyle 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 gazeteyle yazdığı şehir hikayeleri karşılığında aldığı ücret istisnadan yararlanmadığı halde, aynı yazarın günlük şehir hikayeleri dışında yazdığı bir romanın telif hakkını gazeteyle 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, tele-

vizyon ve videoda yayınlanması, kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralınması 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 mirasçılardan 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 olma-

dığı 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 hasılatıtan 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 bedeli 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 mülkiye-

tinde 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 gayrimenkulün 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 hasılatattan indirim konusu yapılabilir.

* Mesken ve işyerlerinin bir arada kullanılması halinde serbest meslek faaliyetlerinin yapılmasında kullanılan telefona ait giderlerin yarısı hasılatattan 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 müştemilatındaki işe 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; amortismanına 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 hasılatattan indirmelerine imkan tanımıştır. Bu nevi giderlerin hasılatattan indirilebilmesi için söz konusu binek otomobillerinin envantere dahil edilmesi şarttır.

213 sayılı VUK'un mükerrer 298.maddesi hükmüne göre serbest meslek erbabları amortismanına 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 ayni vergi, resim ve harçlar,

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

**6.8- KAZANCININ TESPİTİNDE
İNDİRİLEMEYECEK 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 panayırılarda 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 mirasçılar ile telif haklarının müellifleri veya kanuni mirasçılar 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 gelirinin 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 ayni olarak elde edilmiş değerleri kapsar. Ayni olarak tahsil edilen kiralar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedel ile paraya çevrilir.

Geçmiş yıllara ait olarak tahsil edilen kiralar tahsil edildiği yılın, gelecek yıllara ait olup peşin tahsil edilen kiralar, ilgili bulundukları yılların iradı sayılır. Ancak; ölüm ve memleketi terk hallerinde varsa peşin tahsil edilen kiralar 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 edilmiş kira hükmünde olup, elde etme tarihindeki emsal bedeli tespitinin takdir komisyonu aracılığı ile yapılması gerekir.

Yabancı parayla yapılan ödemeler ödeme gününün borsa rayici yoksa Maliye Bakanlığı'na 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 (iktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata 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 oturuşun yerin ikamet amaçlı olmasıdır. Yazlık amaçlı veya dinlenme amacıyla tutulan yerlerin kirasının düşülmesi müm-

kün değildir. Ayrıca kişi birden fazla yerde kirayla ev tutmuş ise düşülecek kısım sadece ikamet amaçlı olarak oturulan 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 hasılatтан 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 edile-ne 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 kuruluşlara 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 1.090.-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,(Sözkonusu 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 kısmi 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 tevkifat 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 1.090.-TL'yi aşmayan gayrimenkul sermaye iradı elde edenler, gelir vergisi beyanname 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 ge-

lirinin brüt tutarı ile konut kira gelirinin istisnayı aşan kısmının toplamı 22.000.-TL'yi aşanlar,

* Tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan ve yıllık tutarı 1.090.-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 ziyai 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 ayı 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 edil-

miştir. 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, zirai 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 iradıdır." şeklinde tanımlanmıştır.

8.1- KAYNAĞINA BAKILMAKSIZIN MENKUL SERMAYE İRADI 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 ipotekle 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 düşülmeden 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 ipotek 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 kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralarla sağladıkları gelirler ve menfaatler de mevduat faizi sayılır.);

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

9- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz ta-hakkuk 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'nci 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 ödemediği ayrılanlara yapılan ödemeler,

b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile diğer sandık ve sigortalardan on yıl süreyle prim veya aidat 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, dövize, 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 tevkiif 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'nca tespit edilir."

İndirim oranı aşağıdaki formüle göre hesaplanmaktadır.

Yeniden Değerleme Oranı

DT ve HB ihalelerindeki Bileşik Ortalama Faiz Oranı

VUK hükümlerine göre 2010 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı % 7,7'dir. Bu dönemde devlet tahvili ve hazine bonosu iha-

lelerinde oluşan bileşik ortalama faiz ise %8,24'dür. Buna göre yukarıdaki oranlar esas alınarak hesaplanan ve 2010 yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı $(\%7,7 \div \%8,24 =) \%93,4$ 'dür. (G.V.K. Seri No 278)

2010 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 ipotek 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 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 tutulmuştur.

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 kaldırılrsa 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 ta-

bi 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 Kanununun 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 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Kanunun 4. maddesi uyarınca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler 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 bu oran % 0 olarak uygulanır.⁴ 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

⁴Bu maddenin yürürlüğe giriş tarihi aynı kanunun 62/c bendine göre 01.10.2010 olarak belirlenmiştir.

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.⁵ 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 hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden sağlanan kazançlara uygulanacak stopajın oranı da %0'a indirilmiştir.⁶

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 2010 yılı için yeniden değerlendirilmesinde arttırılmış olan istisna tutarını (18.000-TL) aşan kısmı beyan edilecektir.

Dar mükellef gerçek kişilerin de, 01.01.2006 tarihinden önce iktisap ettikleri hisse senetlerinden 2010 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 2010 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 tevki-
niha-
i vergidir. Beyanname verilmeyecektir. Banka ve aracı kurumlar aracılığıyla elde edilmeyen alım satım kazançları (2 yıldan fazla elde tutulan ve

⁵ 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶ Ernst&Young, Vergi Rehberi 2010, Capital Dergisi Eki, s.33-34

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 Bankalarınca Ödenen Kar Payları

Tam ve dar mükellef gerçek kişilerin 2010 yılında gerek Türk Lirası gerekse de döviz tevdiat hesaplarından elde ettikleri mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarınca 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 hükümleri çerçevesinde yıllık gelir vergisi beyannameye dahil edilerek yapılan tevkifat beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edi-

lecektir. 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 dövize endeksli olarak ihraç edilenlerden elde edilenler hariç olmak üzere diğer gelirlerle enflasyon indirimi (%93,4) 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 (2010 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 2010 yılı için belirlenen istisna tutarını aşan kısmı (18.000 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 2010 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 indi-

rim 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'nun mükerrer 80. maddesinde yer alan 2010 yılı için hesaplanan istisna tutarını (18.000 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 yapılabilmesi için ÜFE artış oranının %10'un üzerinde olması gerekir.⁷ Maliyet bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra bulunan kazanç tutarı 2010 yılı için

⁷Vergi Rehberi, a.g.e., s. 42

1.090 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. 2010 yılı için elde edilen faiz geliri 1.090 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 tarafından 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 2010 yılı için hesaplanacak istisna tutarını (18.000 TL) aşan kısmı beyan edilecektir.

Dar mükellef gerçek kişilerin bu menkul kıymetlerden elde ettikleri alım satım kazançları stopaja tabi olmadığı gibi kur farklarından doğan kazançları da vergiye tabi değildir. Diğer alım satım kazançlarıyla birlikte 2010 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 göstergeye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alma, satma, 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.⁸

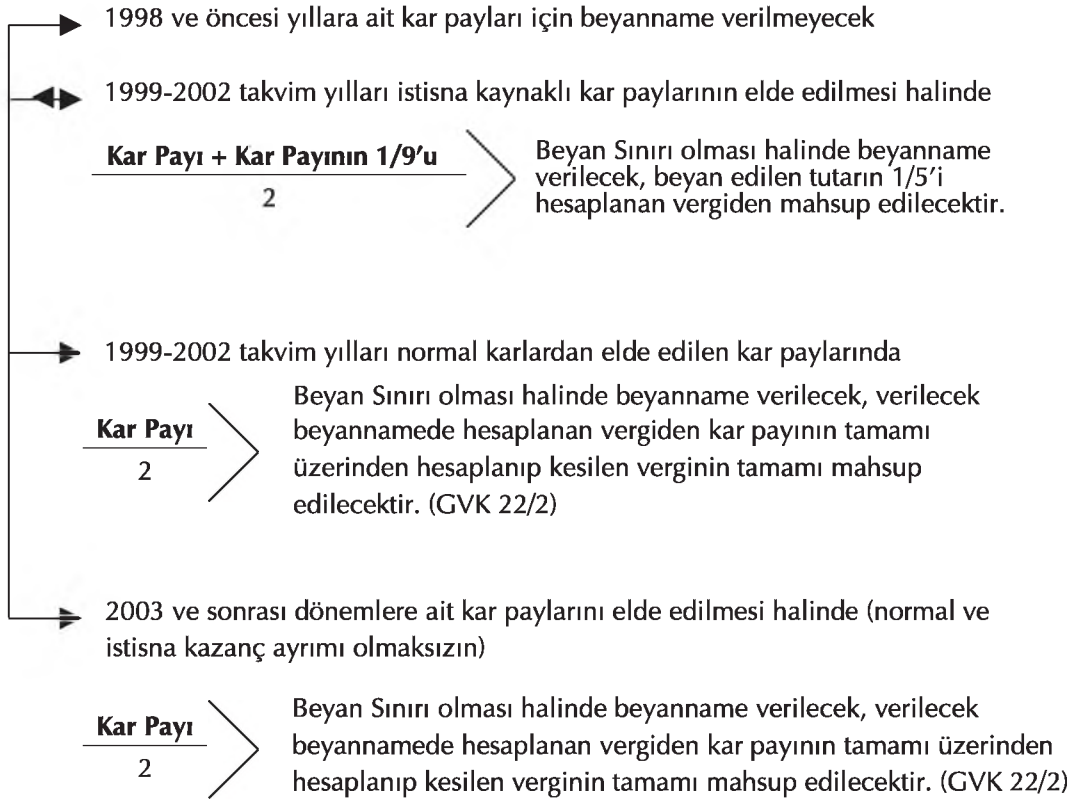
Dar mükellef gerçek kişilerin VOB'da veya VOB dışındaki banka ve aracı kurumlar tarafından yapılan işlemlerden elde ettikleri kazançlar %0 oranında tevkifata tabidir. Tevkif edilen tutar nihai vergi olduğundan bu gelirler için beyanname verilmeyecektir.

⁸Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞLU, "Vergi Rehberi 2010", 27.02.2010 tarihli Hürriyet Gazetesi eki, s.40

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 yapılmayacak.	Kurum %10 stopaj	Gerek istisna gerek normal kaynaklı kazançların dağıtımında %10 stopaj yapacaktır.

Kar Payını Elde Eden Kişi Açısından Yapılacak İşlemler

⁹Bekir ARSLAN-Zafer KÜTÜK, "Gelirin Beyanı ve Özellik Arz Eden Durumları", Diyalog Dergisi, Sayı:203, Mart 2005, s.89-104

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 tevki 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 hükmüne 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. 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, yar-dım 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 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 aşp aşmadığının tespitinde, indirim oranı ve istisna uygulanabilecek menkul sermaye iratlarının, in-

dirim 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) 1.090 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 1.090 TL'lik tutarı aşmaması halinde yıllık beyanname ile beyan edilmeyeceklerdir.

Burada bahsedilen 1.090 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 tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlardan ibaretse yıllık beyanname verilmeyecektir. Bu nedenle dar mükellefler sadece tevkif suretiyle vergilendirilmeyen menkul sermaye iradı gelirleri için bu iratların istisnaya tabi olmaması durumunda elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde münferit beyanname vereceklerdir.

Diğer yandan çalışma ve oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşamakta olan Türk vatandaşlarının Türkiye'de elde 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 araç- larının elden çıkarılmasından sağlanan kazanç- lar.

2. 70' inci maddenin birinci fıkrasının (5) nu- maralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müel- lifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dış- ında kalan kimseler tarafından elden çıkarılma- sından doğan kazançlar.

4. Ortaklık haklarının veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan ka- zancılar.

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 da- hil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (5615 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli ol- mak üzere 04.04.2007) beş yıl içinde elden çıka- rılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin or- taklarına 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 de- ğerlendirileceği 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, devlet- leştirilmesi, 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 kazanç- larının 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 endek- sindeki artış oranında artırılır.

9.1.3- Değer Artış Kazançlarında İstisna

Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 80. mad- desine göre bir takvim yılı içinde elde edilen de- ğer artış kazancının 2010 yılı için **7.700.-TL’lik** kısmı gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu- na göre safi kazanç **7.700.-TL**’yi aşmadığı takdir- de hiç beyan edilmeyecektir. Aşması halinde ise gelirin tamamı beyan edilecek ancak sadece **7.700.-TL’lik** sınırı aşan kısım vergiye tabi tutu- lacaktır.

Anılan maddede değer artış kazançları altı bent halinde sayılmıştır. Buna göre her bentte sa- yılan değer artış kazancı için **7.700.-TL’lik** istis- na ayrı ayrı uygulanmayacak, söz konusu istisna değer artış kazançlarının toplamına uygulanac- tır.

9.1.4- Safi Değer Artışı

Değer artış kazancında vergilendirilecek kazançta 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 Hâlinde 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, zira-i veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının **18.000 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 girilmemesi, 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 devrinden 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 Mad. 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 **7.700 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 **18.000 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'nci 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 beyannamede 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 **1.090.-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 dağıtılması 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 beyanname 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 tevsi 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 kollektif 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 zira-i 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 (2010 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 **1.090 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.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.

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 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.

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 sözkonusu 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) 1.090 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 1.090 TL’lik tutarı aşmaması halinde yıllık beyanname ile beyan edilmeyeceklerdir.

Burada bahsedilen 1.090 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. **2010** yılına ilişkin istisna tutarı değer artışı kazançları için **7.700 TL**, arızı kazançlar için **18.000 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 olmak üzere aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilecektir:

- Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar
- Basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar

- Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançlar

- Serbest meslek kazançları

- **7.700 TL’yi aşan değer artış kazançları**

- **18.000 TL’yi aşan arızı kazançlar**

- Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücretler (Diğer ücretler hariç)

- Birden fazla işverenden alınan ve birinci ücret hariç sonraki ücretlerin toplamı **22.000 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 **1.090 TL’yi** aşan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları (Burada dikkat edilmesi gereken husus **1.090 TL’nin** bir istisna olmadığı, beyan sınırı olduğudur. **1.090 TL’den** fazla gelir elde edilmesi halinde gelirin tamamı beyan edilecektir.)

- İstisna tutarını aşan konut kira gelirleri (2010 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 dik-

kat edilmesi gereken husus, ücret gelirleri diğer gelirlerin beyanını etkilemesine rağmen diğer gelirler ücret gelirlerinin beyanını etkilememektedir.⁹

-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 **1.090 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 **1.090 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.

- 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.

⁹Bekir ARSLAN-Zafer KÜTÜK,"Gelirin Beyanı ve Özellik Arz Eden Durumları", Diyalog Dergisi, Sayı:203, Mart 2005,s.89-104

- 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 vermeleri durumunda, bunlara ait primler kendi gelirlerinden 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 indirmiş olmaları şartıyla ödedikleri Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık gelir vergisi beyannamelerinde 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 harcamalarının, 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 çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının 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 ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler.(GVK md. 89/2)

11.3- Sakatlık İndirimi

Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen özürliülerin beyan edilen gelirlerine 31 inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim tutarında sakatlık indirimi uygulanacaktır.

Bu indirimden; bakmakla yükümlü olduğu özürliü kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dahil) da yararlanacaktır.(GVK md. 89/3)

11.4- Bağış ve Yardım İndirim**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 yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca

vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar" ın indirim konusu yapılacağı düzenlenmiştir.

Bu hüküm gereğince, bağış ve yardımın o yılla ait olarak beyan edilen gelirin %5'ine (kalkınmada öncelikli yörelerde %10'una) tekabül eden kısmı gider kabul edilir. İndirilecek bağış ve yardımın belirlenmesine esas olan gelir geçmiş yıl zararları düşüldükten 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 bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların 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 Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, 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 getirtilmesi 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 kullanılmayan 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, zira-i kazançları ile birlikte başka kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratlarını bildirecek çiftçilerden, bu toplam gelir içindeki zira-i 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 beyanname 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 beyanname 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 mahsup yapılan miktar hizmet erbabının vergi karnesine işveren tarafından kaydedilir.

15.2- Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 123. maddesi hükümü 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- Rıza Akyel Kayseri'de bir bayan konfeksiyon atölyesi işletmektedir. Gerçek usulde vergilendirilen Rıza Akyel'in 2010 yılı ticari bilanço karı 40.000.-TL olup, ticari faaliyeti dolayısıyla elde ettiği hasılat ve giderlerine ilişkin bazı bilgiler aşağıdaki gibidir.

- Ticari işletme fonlarının değerlendirilmesinden 20.000.-TL mevduat faizi ve 15.000.-TL repo kazancı elde edilmiş, bu tutarlar üzerinden sırasıyla 2.750 -TL ve 2.250 -TL vergi kesilmiştir. Ayrıca mükellef yıl içinde 9.500.-TL geçici vergi ödemiştir.
- Rıza Akyel işletmesine koyduğu sermaye için 2010 yılında 12.000.-TL faiz yürütmüş ve bu faizi gider olarak dikkate almıştır.
- İşçilik gideri olarak Rıza Akyel'in eşine ve 18 yaşından küçük iki çocuğuna 32.000.-TL tutarında ödemede bulunulmuştur.
- Rıza Akyel'in şahsi tasarruflarının değerlendirilmesinden elde ettiği brüt 27.000.-TL mevduat faizi, 21.000.-TL alacak faizi ve net tutarı

23.000.-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 Rıza Akyel'e ödenen kar payı tutarı üzerinden 2.500.-TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Mevduat faizi üzerinden 3.400 -TL vergi kesilmiştir.

Rıza Akyel 2010 takvim yılında elde ettiği bu gelirleri için beyanname verecek midir? Verecekse hangi gelirlerini beyan edecektir?

ÇÖZÜM:

- Bu bilgilere göre Fatih Akyel'in ticari kazanç ve menkul sermaye iradı olmak üzere iki gelir unsuru bulunmaktadır.

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

- Fatih Akyel'in; eşine ve 18 yaşından küçük çocuklarına işletmeden ödediği aylıkların ve işletmesine koyduğu sermayeye yürütülen faizlerin GVK'nun 41'inci maddesi hükmü uyarınca hasıllattan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Buna göre 32.000-TL tutarındaki işçilik gideri ile 12.000-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 gelirlerle 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 Fatih Akyel'in işletmesine ait ticari kardan mali kara geçiş şu şekilde hesaplanacaktır.

Ticari Kar (Ticari Bilanço Karı) :40.000 TL

Ticari Kara Yapılacak İlaveler :44.000 TL

-Eşe ve çocuklara ödenen aylıklar 32.000

-Sermaye üzerinden yürütülen faizler 12.000

Mali Kar :84.000 TL

- Fatih Akyel'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 beyannameye dikkate alınmayacaktır.

- Alacak faizi tevkif suretiyle vergilendirilmediğinden beyannameye dahil edilecektir. (21.000-TL'nin GVK'nın 86/1-d maddesinde belirtilen 1.090,00 TL'lik sınırdan fazla olduğundan tamamı beyan edilecek)

- AŞ hisse senetlerinden elde edilen net 23.000.-TL tutarındaki kar payına, tevkif edilen vergi tutarının eklenmesiyle bulunacak brüt tutarı (23.000+2.500=) 25.500.-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 (2010 için 22.000.-TL'dir.) beyannameye dahil edilecektir. Kar payından tevkif edilen tutar, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Bu açıklamalara göre Fatih Akyel 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 (84.000+21.000+12.750=)

117.750-TL olup bu tutar beyan sınırı olan 22.000-TL den fazla olduğundan kar payı da beyan edilecektir.

• Bu bilgilere göre Fatih Akyel'in 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	:	84.000 TL
Menkul Sermaye İradı	:	33.750 TL
-Alacak Faizi	:	21.000 TL
-Kar Payı	:	12.750 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	:	117.750 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	:	35.232,50 TL
Mahsup Edilecek Vergiler	:	17.000 TL
-Ödenen Geçici Vergi	:	9.500 TL
-Mevduat Faizi Kes.	:	2.750 TL
-Repo Kesintisi	:	2.250 TL
(Ticari Kazançtan elde edilenler)		
-Kar Payı Kesintisi	:	2.500 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	:	18.232,50 TL

ÖRNEK 2: Memur Hülya Hanım; Ankara'da ikamet etmekte olup, Kırşehir'de kendisine ait apartman dairesini konut olarak kiraya vermiş ve 2010 yılında 8.200-TL kira geliri elde etmiştir. Adı geçeninin daire ile ilgili olarak belgeli gider tutarı 3.200.-TL'dir. Ayrıca memuriyet görevi dolayısıyla 2010 yılında elde ettiği brüt ücret 41.000-TL dir.

Hülya Hanım, bu gelirlere göre 2010 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:

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

• Devlet memuru Hülya Hanım'ın 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	:	8.200 TL
-İstisna	:	2.600 TL
-Kalan	:	5.600 TL
-Götürü Gider(5.600x%25)	:	1.400 TL
-Safi Kira Geliri	:	4.200 TL
-Hesaplanan Gelir Vergisi	:	630 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 yapılacaktır.

İndirilecek Gider: İstisna Sonrası İrat x Top-
lam Gider = 5.600 x 3.200 = 2.185,36 -TL
Toplam İrat 8.200

-GMSİ	: 8.200 TL
-İstisna	: 2.600 TL
-Kalan	: 5.600 TL
-Gerçek Gider	: 2.185,36 TL
-Safi Kira Geliri	: 3.414,64 TL
-Hesaplanan Gelir Vergisi	: 512,19 TL

ÖRNEK 3- Ülkü Efe'nin 2010 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

Ticari Kazanç : 600.000 TL

Mevduat Faizi : 130.000 TL

Özel Finans Kurumlarınca Kar ve Zarara Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen

Kar Payı : 110.000 TL

Yönetim Kurulu Üyesi Olduğu Anonim Şirketten Aldığı Kar Payı(Brüt): 25.000 TL

26.07.2001 Tarihinden Önce Türk Lirası Cinsinden İhraç Edilmiş Hazine Bonosundan Elde Edilen Faiz Geliri : 450.000 TL

TOPLAM GELİR : 1.315.000 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 110.000-TL, ödenen geçici vergi 75.000 TL'dir. Mevduat faizi üzerinden kesinti yoluyla ödenen vergi 18.500-TL, Özel Finans Kurumlarınca Kar ve Zarara Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payı için kesinti yoluyla ödenen vergi 16.000-TL, yönetim kurulu üyeliğinden elde edilen kar payı üzerinden kesinti yoluyla ödenen

vergi 2.500-TL'dir.

Ülkü Efe bu bilgilere göre 2010 t.yılı için gelir vergisi beyannamesi verecek midir? Verecekse hangi gelirlerini beyannameye dahil edecektir?

ÇÖZÜM:

• Ülkü Bey 2010 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.

• Ülkü 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 beyanı gereken diğer gelir unsurlarıyla toplanır. Toplam 2010 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 2010 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 $(450.000 - (450.000 * \%93,4)) = 29.700$ -TL'dir. Kalan kısım tek başına beyan sınırından büyük olduğundan hazine bonusu beyan edilecektir.

• Bu durumda, ticari kazanç 600.000-TL, hazine bonusu faiz gelirine indirim oranı uygulandıktan sonra kalan 29.700 TL ve istisna sonrası kalan 12.500 TL'lik kar payı gelirlerinin toplamı olan 642.200-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 Ölkü Bey'in beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

-Ticari Kazanç : 600.000 TL

-Menkul Sermaye İradı : 42.200 TL

Yönetim Kurulu Üyesi Olarak Aldığı

Kar Payı : 12.500

26.07.2001 Tarihinden Önce TL Cinsinden İhraç Edilmiş Hazine Bonosundan Elde Edilen Faiz : 29.700

Vergiye Tabi Gelir(Matrah) : 642.200 TL

-Hesaplanan Gelir Vergisi : 218.790 TL

-MahsupEdilecekVergi : 77.500 TL

Kar Payı İçin : 2.500

Yıl İçinde Ödenen Geçici Vergi : 75.000

-Ödenecek Gelir Vergisi : 141.290 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- Yıldız Hanım'ın 2010 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

- (X) A.Ş den elde edilen

Ücret Geliri : 125.000 TL

- (Z) A.Ş den elde edilen

Ücret Geliri : 21.500 TL

-İşyeri Kira Geliri

(Brüt-Tevkifatlı) : 11.000 TL

İşyeri kira geliri üzerinden tevkif yoluyla 2.200-TL vergi ödenmiştir. Ücret gelirleri üzerinden de işverenler gerekli tevkifatları yapmıştır.

Yıldız Hanım bu bilgilere göre 2010 t.yılı için gelir vergisi beyanamesi verecek midir? Verecekse hangi gelirlerini beyan edecektir?

ÇÖZÜM:

• Yıldız Hanım'ın birinci işverenden sonraki 2. işverenden aldığı 21.500 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 toplamının 22.000 TL'lik sınırı aşip aşmamasına göre tayin edilecektir. Vergiye tabi gelir toplamının hesabında ücret gelirleri dikkate alınmayacaktır. İşyeri kira gelirin gayri safi tutarı toplamı 11F.000 TL'dir. Bu tutar 22.000 TL'lik beyan had-dini aşmadığından tevkif suretiyle vergilendirilmiş işyeri kira geliri de beyan edilmeyecektir.Yani Yıldız Hanım, 2010 yılı gelirleri için gelir vergisi beyanamesi vermeyecek olup, tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler nihai vergi olacaktır.

ÖRNEK 5- 2010 yılında Ankara'daki özel bir hastanede ücretli olarak doktorluk yapan Elif Te-

keli 85.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Elif Tekeli aynı zamanda açmış olduğu özel muayenehanesinde hasta muayenesi yapmakta olup aynı yıl bu muayenehaneden 90.000 TL serbest meslek kazancı sağlamıştır. Serbest meslek kazancı dolaşısıyla yıl içinde ödenen geçici vergi 21.000-TL dir.

Elif Hanım'ın bunların yanı sıra, biri basit usulde ticaret erbabına kiraya verdiği işyerinden 1.050 TL, diğeri gerçek usulde vergilendirilen ticaret erbabına kiraya verdiği işyerinden 15.000 TL olmak üzere toplam 16.050 TL gayrimenkul sermaye iradı bulunmaktadır. Gerçek usule tabi ticaret erbabına işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkulden elde edilen kira gelirinden 2.700 TL gelir vergisi kesintisi yapılmıştır. Elif Hanım gayrimenkul sermaye iradının tespitinde götürü gider usulünü tercih etmiştir.

Elif Hanım 2010 yılında katılmış olduğu Türkiye'de kurulu (X) Bireysel Emeklilik AŞ'ye emeklilik sözleşmesi gereği 11.500 TL katkı payı ödemıştır. Söz konusu katkı payları tevkifata tabi tutulan ücret matrahının tespitinde indirim konusu yapılmamıştır.

Ayrıca Elif Hanım, 2010 yılında hisse senedi alım satımından 15.000 TL zarar ve 2007 yılında iktisap ettiği arsanın satışından 21.000 TL kazanç elde etmiştir. Hisse senedi alım satımından doğan zarar tutarı ve arsa satışından doğan kar tutarı iktisap bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra hesaplanan kar- zarar rakamlarıdır.

Elif Tekeli bu bilgilere göre 2010 t.yılı için gelir vergisi beyannamesi verecek midir? Verecekse hangi gelirlerini beyan edecektir?

ÇÖZÜM:

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

- Elif Hanım'ın özel hastaneden almış olduğu ücret, tek işverenden alındığı ve tevkif suretiyle vergilendiği için tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir. Ücret geliri gelirin toplanmasında da dikkate alınmayacaktır.

- Elif Hanım'ın basit usule tabi ticaret erbabına kiraya verdiği işyerinden elde ettiği kira geliri, üzerinden tevkifat yapılmadığı, istisna uygulamasına konu olmadığı ve 1090-TL'yi aşmadığı için GVK'nın 86/1-d hükmü gereğince beyannameye dahil edilmeyecektir.

- Gerçek usulde vergilendirilen ticaret erbabına kiraya verilen işyerinden elde ettiği tevkifata tabi tutulmuş kira geliri ise vergiye tabi gelir toplamının 22.000 TL'yi aşması halinde beyan edilecek, aksi durumda beyan edilmeyecektir.

- Elif Hanım'ın hisse senedi alım satımından doğan zararı, GVK'nın 88'inci maddesi hükmü 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 satışından elde edilen 21.000 TL tutarındaki gelir, GVK'nın mükerrer 80/6. maddesi hükmü uyarınca değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir. Beyannameye dahil edilecek tutar, elde edilen kazançtan 7.700 TL tutarındaki istisna düşüldükten sonra kalan (21.000-7.700=) **13.300 TL** olacaktır.

- Elif Hanım **90.000 TL** tutarındaki serbest meslek kazancını beyan etmek zorundadır. Verilecek beyannameye **13.300 TL** tutarındaki değer artışı kazancı da dahil edilecektir. Kira geliri dahil vergiye tabi gelir toplamı (90.000+13.300+15.000=) 118.300-TL beyan sınırı olan 22.000 TL'yi aştığı için Elif Hanım'ın gerçek usule tabi ticaret erbabına kiraya verdiği işyerinden elde ettiği **15.000 TL'lik** kira geliri de

beyannameye dahil edilecektir. Elif Hanım, gayrimenkul sermaye iradının tespitinde götürü gider usulünü tercih etmiştir. Elif Hanım'ın elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı aşağıdaki gibi olacaktır.

Gayri safi kira tutarı	: 15.000 TL
Götürü Gider(12.000 x %25)	: 3.750 TL
Safi İrat	: 11.250 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. Elif Hanım'ın beyana tabi geliri, serbest meslek kazancı, değer artış kazancı ve gayrimenkul sermaye iradından oluşmakta olup toplam (90.000+13.300+11.250=) 114.550 TL olup beyan edilen gelirin %10'u 11.455 TL olmaktadır. Asgari ücretin yıllık tutarı 2010 yılı için {(729,00x6)+(760,50x6)=} 8.937,00-TL'dir. Dolayısıyla Elif Hanım, bireysel emeklilik sistemine ödemiş olduğu 11.455 TL'lik katkı payının asgari ücretin 2010 yılı için 8.937 TL olan tutarı kadar kısmını beyanname üzerinden indirim konusu yapabilecektir.

-Serbest Meslek Kazancı	: 90.000 TL
-Gayrimenkul Sermaye İradı	: 11.250 TL
-Değer Artış Kazancı	: 13.300 TL
-Beyannameye Dahil Edilen Kazanç ve İratlar Toplamı	: 114.550 TL
-Bireysel Emeklilik Katkı Payı İndirimi	: 8.937 TL
-Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	: 105.613 TL
-Hesaplanan Gelir Vergisi	: 30.984,55 TL
-Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	: 23.700 TL
İşyeri Tevkifatı	: 2.700 TL
Ödenen Geçici Vergi	: 21.000 TL
-Ödenecek Gelir Vergisi	: 7.284,55 TL

ÖRNEK 6- Ömer GÜNGÖR'ün 2010 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

-Ücret	
(Vergi Kesintisine Tabi Tutulmuş)	: 50.000 TL
Birinci İşverenden	: 26.000 TL
İkinci İşverenden	: 24.000 TL
-Mevduat Faizi	: 50.000 TL
-Gayrimenkul Sermaye İradı	
(İşyeri, brüt)	: 18.000 TL
-Gayrimenkul Sermaye İradı (mesken)	: 7.000 TL

İşyeri kirasından 5.000 TL tevkifat yapılmıştır. Ücret gelirlerinden de toplam 10.000 TL tevkifat yapılmıştır. Gayrimenkul sermaye iradının tespitinde götürü gider usulü tercih edilmiştir.

Ömer GÜNGÖR bu bilgilere göre 2010 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.

• Ömer Beyin 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 (7.000-2.600=) 4.400 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. Ömer Beyin elde ettiği istisna sonrası mesken kirası ile işyeri kirasının gayrisafi tutarlarının toplamı (4.400 + 18.000=) 22.400 TL'dir. Bu tutar yani vergiye tabi gelir 22.000 TL'lik beyan haddini aştığı için Ömer Beyin işyeri kirasını da beyannamesine dahil edecektir.

• Bu durumda Ömer GÜNGÖR'ün beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

- Ücret Gelirleri	: 50.000 TL
- 1. işverenden alınan	: 26.000
- 2. işverenden alınan	: 24.000
-Gayrimenkul Sermaye İradı (Gayri Safi)	: 22.400 TL
-Götürü Gider (22.400*%25)	: 5.600 TL
-Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	: 66.800 TL
-Hesaplanan Gelir Vergisi	: 17.405 TL
-Mahsup Edilecek Tevkifat	: 15.000 TL
-Ücret gelirleri	: 10.000
-İşyeri kira geliri	: 5.000
-Ödenecek Gelir Vergisi	: 2.405 TL

ÖRNEK 7- Mükellef Oktay Bey, 2010 yılında, arızı bir ticari işten 53.000 TL hasılat elde etmiş, buna karşılık 40.000 TL gider yapmıştır. Oktay Bey gerçekleştirdiği arızı serbest meslek faaliyetinden 11.000 TL gelir elde etmiş, 9.500 TL de gider yapmıştır. Serbest meslek kazancından tevkifat yapılmamıştır. Aynı şahıs, 2006 yılında aldığı arsanın satışından endeksleme sonrası net 6.300 TL kâr elde etmiştir.

Oktay Bey bu bilgilere göre 2010 t.yılı için

gelir vergisi beyannamesi verecek midir? Verecekse 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 6.300 TL dir. Bilindiği üzere 2010 yılında değer artış kazançlarının GVK'nın mükerrer 80.maddesi hükmüne 7.700 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 (53.000-40.000=) 13.000 TL, Arızı serbest meslek kazancından (11.000-9.500=) 1.500 TL olmak üzere toplam 14.500 TL'dir. GVK'nın 82.maddesi hükmüne göre bu kazançların toplamı üzerinden 2010 yılı için 18.000 TL istisna düşülmesi gerekir. Arızı kazanç toplamı üzerinden 18.000 TL'lik istisna düşüldükten sonra beyanı gereken bir tutar bulunmamaktadır.

• Bu duruma göre Oktay Bey 2010 yılı gelirleri için beyanname vermeyecektir.

ÖRNEK 8- Bay ÖNDER'in 2010 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

-X A.Ş.'den Kar Payı	: 40.000 TL
(2002 Normal Kazanç Kaynaklı)	
-Döviz Cinsinden Faiz Geliri	: 60.000 TL
-TL Mevduat Faiz Geliri	: 19.000 TL
-Hazine Bonosu Faiz Geliri	
(2004 ihraçlı)	: 400.000 TL
-Devlet Tahvili Faiz Geliri	
(2000 ihraçlı)	: 350.000 TL

ÖZEL BÖLÜM

-İskonto Faiz Geliri	: 8.000 TL
-Vadesi Gelmemiş Kupon Satış Geliri	: 2.000 TL
-Off-Shore Faiz Geliri (TL)	: 5.000 TL
-Off-Shore Faiz Geliri (Döviz)	: 3.500 TL
-Menkul Kıymet Fonu Kat.Bel. Kar Payı	: 250.000 TL
-Repo Geliri	: 51.000 TL
-Özel Finans Kurumları Kar Payı	: 90.000 TL
- Yukarıdaki gelirlerden yapılan tevkifat tutarları ise şöyledir:	
-Döviz Faiz Geliri	: 9.000 TL
-TL Mevduat Faizi	: 2.850 TL
-Menkul Kıy.Yatırım Fonu Katılma Belgesi	: 25.000 TL
-Repo Geliri	: 7.650 TL
-Özel Finans Kurumu Kar Payı	: 13.500 TL
-X A.Ş. Kar Payı	: 4.000 TL

Önder Bey bu bilgilere göre 2010 t.yılı için gelir vergisi beyannamesi verecek midir? Verecekse hangi gelirlerini beyan edecektir?

ÇÖZÜM:

• Önder Bey'in 2010 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 Önder Bey'in 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 1.090

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 20.000 TL'lık kar payı beyanı gereken diğer gelirlerle toplanacak toplam beyan sınırını geçerse (beyan sınırı 2010 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 (350.000-(350.000*%93.4)=) 23.100-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 ihraçlı)

-Hazine Bonusu Faiz Geliri	: 400.000 TL
-İndirim (%93.4)	: 373.600 TL
-Kalan	: 26.400 TL

-Beyanı gereken tutar : 26.400 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) :	23.100 TL
(İndirimden Sonra)-İskonto	
Faiz Geliri :	8.000 TL
-Vadesi Gelmemiş Kupon	
Sat.Gel. :	2.000 TL
-Off-Shore Faiz Geliri (TL) :	5.000 TL
-Off-Shore Faiz Geliri (Döviz) :	3.500 TL
-X A.Ş. Kar Payı :	20.000 TL
(GVK 22/2 Yarıısı)	
-Hazine Bonusu	
Faiz Geliri (2004 İhraçlı) :	26.400 TL
TOPLAM :	88.000 TL

Bu duruma göre Önder Bey beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

-Menkul Sermaye İradı :	88.000 TL
-Gelir Vergisi Matrahı :	88.000 TL
-Hesaplanan Gelir Vergisi :	24.825 TL
-Mahsup (karpayı stopajı) :	4.000 TL
-Kalan :	20.825 TL
-Ödenecek Vergi :	20.825 TL

ÖRNEK 9- Elif Hanım'ın 2010 gelirleri aşağıdaki gibidir.

-A Ltd.Şti. Kar Payı	
(2001 yılı İstisna Kazançlı) :	90.000 TL
-B A.Ş. Kar Payı	
(1997 Yılı Kazancı Dağıtımı) :	45.000 TL
-C Ltd.Şti. Kar Payı	
(2002 normal kazanç Kaynaklı):	36.000 TL

C Ltd.Şti. Kar Payının dağıtımı aşamasında 5.000-TL tevkifat yapmıştır.

Bu verilere göre Elif Hanım 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 2010 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 :	90.000 TL
-Kar Payının (1/9'u) :	10.000 TL
-Toplam :	100.000 TL

-Yarıısı (GVK Geç 62): 50.000 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 18.000 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 = 50.000 + 18.000 = 68.000 TL

68.000 TL, beyanı sınır olan 22.000 TL'yi aş-
tığı için A Ltd Şti. kar payı ile C Ltd.Şti.kar payı
beyan edilecektir.

Gelir Vergisi Matrahı : 68.000 TL

Hesaplanan Gelir Vergisi : 17.825 TL

Mahsup(50.000*1/5 + 5.000) : 15.000 TL

Ödenecek Vergi : 2.825 TL

ÖRNEK 10- Aksaray'da Basit Usule tabi ticari

faaliyette (sıhhi tesisatçı) bulunan Bay Ahmet'in
2010 takvim yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

-Basit Usulde Ticari Kazanç : 7.000 TL

-Vadesi Gelmemiş Tah.Kup.

Satış Geliri : 5.000 TL

-Yurtdışındaki bir şirketten

kar payı : 6.000 TL

(Döviz Cinsinden)

-İşyeri kira geliri (Brüt)

(Tevkifatlı) : 8.000 TL

-Repo Geliri : 30.000 TL

-Mesken Kira Geliri : 1.500 TL

-Devlet Tah.Faiz Gel.

(2003 İhraç) : 600.000 TL

(TL cinsinden)

Gelir Üzerinden Yapılan Tevkifat Tutarları

aşağıdaki gibidir.

-İşyeri kira gelirinde yapılan tevkifat

1.760 -TL

-Repo Geliri üzerinden yapılan tevkifat

5.000 -TL

-Mükellef gayrimenkul sermaye iradında gö-
türü gideri seçmiştir.

Bu verilere göre Bay Ahmet beyanname vere-
cek midir? Verecekse ne zaman verecek ve han-
gi gelirlerini beyan edecektir?

ÇÖZÜM:

• Bay Ahmet Basit Usulde Ticari Kazanç sahi-
bi olduğundan her halükarda beyanname vere-
cek ve Basit Usulde Ticari Kazancını beyan ede-
cektir.

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'nın 76/2.maddesine göre indirim uygulan-
acaktır. Buna göre;

Tahvil Faiz Geliri : 600.000 TL

İndirim (%93.4) : 560.400 TL

Kalan : 39.600 TL

• Tevkifat ve istisna uygulamasına tabi olma-
yan vadesi gelmemiş tahvil kupon satış geliri,
yurt dışı kaynaklı kar payı ve mesken kira geliri
toplamı 12.500-TL olup bu tutar GVK'nın 86/1-d
maddesindeki sınır olan 1.090-TL den büyük ol-
duğundan tamamı beyan edilecektir.(Mükellef
basit usulde ticari kazanç sahibi olduğundan
GVK'nın 21.maddesinde düzenlenen mesken ki-
ra gelir istisnasından yararlanamaz)

- Kupon Satış geliri : 5.000 TL

- Yurtdışı şirket kar payı : 6.000 TL

-Mesken Kira geliri : 1.500 TL

Toplam : 12.500 TL

Mükellef kira gelirleri için götürü gider yon-
temini seçmiş olduğundan, beyan edeceği safi irat
tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

-İşyeri Kira Geliri : 8.000 TL

-Mesken Kira Geliri : 1.500 TL

-Toplam G.M.S.İ. : 9.500 TL

-Götürü Gider(9.500*%25) : 2.375 TL

-Safi İrat : 7.125 TL

Bu duruma göre Ahmet Beyin 2010 yılı beyanını aşağıdaki gibi olacaktır.

-Basit Usulde Ticari Kazanç	: 7.000 TL
-G.M.S.İ.	: 7.125 TL
-M.S.İ.	: 50.600 TL
(Kupon Sat.Gel.+Yurtdışı Kar Payı+Tahvil Faiz Geliri)	
Vergi Tabi Gelir(Matrah)	: 64.725 TL
Hesaplanan Vergi	: 16.678,75 TL
Mahsup Edilecek Vergi	: 1.760 TL
Ödenecek Vergi	: 14.918,75 TL

Bay Ahmet, basit usulde ticari kazancının yanında gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarını da beyan etmek zorunda olduğundan 2010 t.yılı yıllık gelir vergisi beyannamesini 2011 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 tarifi denir. Gelir Vergisi Kanunumuzda vergi tarifi için dilim usulü artan oranlı tarife benimsenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan vergi tarifi aşağıdaki gibidir:

• 2010 Yılında Elde Edilen Gelirlere Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifi

8.800 TL'ye kadar % 15

22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası% 20

50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL (ücret gelirlerinde 76.200 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL), fazlası % 27

50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için

11.525 TL (ücret gelirlerinde 76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 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
- Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, VDD, Ankara, 2009
- Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞLU, "Vergi Rehberi 2010", 27.02.2010 tarihli Hürriyet Gazetesi eki

