



GELİR VERGİSİ TEVKİFAT UYGULAMASI ve MUHTASAR BEYANNAME

IMPLEMENTATION OF INCOME WITHHOLDING TAX AND ITS DECLARATION

Gökhan KORHAN^(*)

ÖZET

Vergi sistemimizde dolaysız vergiler mükelleflerin bildirdikleri beyan esasına dayanmakta olup bunun istisnasını tevkifat uygulaması oluşturmaktadır. Tevkifat yönteminde gelir ve kazanç unsurları geliri elde edenin uhdesine geçmeden kaynaktan kesilmekte ve yasa ile sorumlu tutulan kişi ve kurumlar tarafından vergi dairesine yatırılmaktadır. Bu durum vergi idaresi açısından verginin ortaya çıkması ile tahsil edilmesi arasındaki zamanı kısaltırken mükellefler açısından verginin ödenmesi aşamasındaki psikolojik etkiyi en aza indirmektedir. Tevkifat yöntemine özellikle ücretlerde ve menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde başvurulmaktadır. Makalemizde Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde tevkifat uygulamasının işleyişini, hangi gelir unsurlarını kapsadığını, buna ilişkin yasal düzenlemeleri örneklerle açıklayacağız.

Anahtar Kelimeler : Tevkifat, vergi sorumlusu, muhtasar beyanname

ABSTRACT

Direct taxes in our tax system is established on declaration basis and the only exception to this rule is the application of withholding tax. Under withholding tax method, income elements undergo taxation in its source before they are received by income owner and this tax is paid by withholders to the tax office later on. While withholding tax shortens the duration between occurrence of tax and its collection, it also mitigates the psychological affect taking place on taxpayers during the payment of tax. Withholding tax method is particularly used during the taxation of wages and income from capital investment. This study explores the implementation of withholding tax within the meaning of Income Tax Law, which income items are covered by this institution and the legislation regarding this issue.

Key Words: Withholding tax, tax withholder, withholding tax return

^(*) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Tevkifat yöntemi, hemen her ülkede, ticari sınai kazançlarda, ücretlerde, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında ve bazı vasıtalı vergilerde kullanılmaktadır. Türk Vergi Sisteminde beş vergide söz konusu yöneme yer verilmiştir. Bunlar, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve Damga Vergisidir.

Tevkifat kelime anlamıyla kaynağa kesinti yapmayı ifade etmekte olup gelir vergisi uygulamasında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde yer almaktadır. Gelir Vergisi dolaysız bir vergi olması nedeniyle sübjektif bir özelliğe sahiptir ve kişilerin özel durumlarını dikkate alarak beyan esasına göre vergilendirmeyi öngörmektedir. Tevkifat uygulaması ise gelir vergisi kanunu uygulamasında vergilendirme yöntemi olarak beyan esasının istisnasını oluşturmaktadır. Bu vergilendirme yönteminde vergi idaresi kişilerin özel durumlarını dikkate almaksızın gelirin ortaya çıkması ile tahsili aşamasındaki süreyi kısaltmakta ve vergi alacağının geliri elde edene ulaşmadan kaynağa tahsilini sağlamaktadır. Vergi sorumlusu tarafından kaynağa kesinti yoluyla tahsil edilen vergi geliri elde eden adına vergi dairesine yatırılmaktadır.

Bu uygulamanın amacı verginin tahsilini daha kolay ve garantili şekilde gerçekleştirmek, küçük matrahların vergiden kaçırılmasını önlemek, maliye idaresinin ve vergi mükellefinin işlem yükünü azaltmak, verginin, gelirin doğuşundan çok kısa bir süre içinde maliye dairesine geçmesini sağlamak ve nihayet verginin mükellef üzerindeki psikolojik etkisini gidermektir.

2- TEVKİFAT UYGULAMASI

Gelir veya kurumlar vergisine tabi bir kazançla ilişkin hasılatın ilgisine ödenmesi aşamasında, ödemeyi yapanlarca, yasa ile belirlenmiş oranlar üzerinden istihkakın bir kısmının tutulup, hasılatı elde eden adına vergi dairesine yatırılması olarak tanımlanan tevkifat yöntemi özel bir vergileme rejimidir. Kazanç unsurlarının bir kısmının üzerinden kesilen tevkifat nihai vergi olmakta iken bir kısmı için ise ön vergileme niteliğinde olup yıllık hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir.

Tevkifatı doğuran işlem, tevkifata tabi istihkakın nakden veya hesaben ödenmesidir.

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde vergi tevkifatı yapmakla yükümlü kişi ve kurumlar belirlenmiş vergi tevkifatına tabi olan kazanç ve iratlar 16 bent halinde sayılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilânço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." hükmü yer almaktadır.

2.1- Tevkifat Uygulamasında Uyulması Gereken Esaslar:

Gelir Vergisi Kanunu 96. maddesine göre; vergi tevkifatı, 94. madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen "hesaben ödeme" deyimi vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve ödemeleri ifade etmektedir. Nakden ödeme, hizmet karşılığının nakden alınması, hâsılatın Türk parası veya yabancı para olarak tahsil edilmesi anlamına gelmektedir. Alacağın yabancı para olarak tahsili

halinde bunların ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı tarafından saptanacak kur üzerinden Türk parasına çevrileceği Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesi ile hükme bağlanmıştır. Hesaben ödemedi kasıt ise vergi tevkifatına tabi olayın gerçekleşmesi ile ilgiliye ödeme yapılacak aşamaya gelinmesidir. Buna göre, bankaya yatırılan vadeli mevduattan, vadenin dolmuş olması mevduat sahibinin faiz geliri elde etmiş olması sonucunu doğurduğundan, bankanın vergi tevkifatı yapması gerekecektir. Faizin mudiye bilfiil ödenmesi şart değildir.

Mezkur kanunun 96. maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi tevkifatı ücretler dışında kalan ödemelerde gayri safi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden yapılır.

94. maddedeki parantez içi hüküm ile avans olarak yapılan ödemelerin de vergi kesintisine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Buna göre yıllara sari inşaat işi kapsamında müteahhide işe başlamadan ödenen avanslar için vergi tevkifatı yapılması zorunludur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde vergi tevkifatı yapacaklar arasında basit usulde vergilendirilen mükellefler sayılmadığından söz konusu mükellefler tevkifat yapmayacaklar ve beyanname vermeyeceklerdir.¹

2.2- Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar:

2.2.1- Ticari Kazançlarda Tevkifat Uygulaması:

Ticari kazançlarda genel uygulama beyan esasına göre vergilendirme olmakla birlikte ticari kazanç kapsamında elde edilen bazı gelir unsurlarının tevkifat yoluyla vergilendirilmesi öngörülmüştür. Yapılan gelir vergisi kesintisi bazı gelir unsurları için nihai vergi olmakta iken bazıları için yıllık olarak verilen beyannameden mahsup edilmek üzere ön vergileme şeklinde olmaktadır. Bahsi geçen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesine göre elde edilen gelir üzerinden tevkifat yapılacak kazanç ve iratlar şunlardır.

- Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşleri yapanlara (Kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden (GVK Md.94/3)
- Milli Piyango İdaresince çıkarılan biletleri satanlar (Baş Bayiler Hariç) ile diğer kişilerce çıkarılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden (GVK Md.94/10-a)
- 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlara bu faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden (GVK Md.94/10-b)
- PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedeli üzerinden (GVK Md.94/12)
- Esnaf muafılığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden (GVK Md.94/13)

a) Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Tevkifat Uygulaması:

Bir inşaat ve onarım işinin Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesi çerçevesinde vergilendirebilmesi için aşağıda yer alan 3 özelliği taşıması gerekir.

- Faaliyetin; inşaat ve onarma işi olması gerekir.

¹ Beyanname Düzenleme Rehberi 2013, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını

- İnşaat ve onarma işinin başkalarının hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması gerekir.
- İnşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılını kapsamaması gerekir.

Yapılan bir iş, inşaat ve onarım işi olması yanında, aynı zamanda taahhüde bağlı olarak yapılsa dahi, söz konusu iş aynı yıl içinde başlayıp bitiyor ise bu işin G.V.K.'nın 42. maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Yıllara sari inşaat ve onarım işi yapanlara işin yapılma süresi boyunca söz konusu işlere ilişkin olarak düzenlenen istihkak raporuna dayanarak istihkak ödemesi yapılmaktadır. Bu ödemeler geçici kabulün veya işin fiilen bitiminden sonraki ana ödemeye mahsuben yapılan bir ödeme olmaktadır. Geçici kabul tutanağının düzenlenmesinden sonra kesin kabulü sağlamak için ödenen istihkaklardan gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Yıllara sari inşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve kazancın işin bitiminde ortaya çıkacak olması nedeniyle vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek ve müteahhidin ödemede mali yükünü azaltmak amacıyla, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde ödenen istihkak bedellerinden vergi kesintisi yapılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının üç numaralı bendinde de anılan Kanunun 42'nci maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmış olup, bu oran 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla %3 olarak tespit edilmiştir. Anılan madde hükmü uyarınca vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, yıllara yaygın inşaat ve onarma işini yapanlara (kurumlar dahil) ödedikleri istihkak bedellerinden istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) %3 nispetinde vergi kesintisi yapmakla mükelleftir.

Örnek 1: (X) Ltd. Şti., İl Özel İdaresi tarafından yapılan 30 derslikli okul binası yapım ihalesini 2.000.000 TL'ye kazanmış ve 06.11.2012 tarihinde taraflar arasında sözleşme imzalanmıştır. Sözleşme gereğince müteahhide her ayın 15.gününde 200.000 TL ödeme yapılacaktır. Sözleşmede inşaata 01.01.2012 tarihinde başlanacağı belirtilmiş olup 07.08.2013 tarihinde inşaatın geçici kabulü il özel idaresi tarafından yapılmıştır.

Örnekte okul inşaatı için 06.11.2012 tarihinde sözleşme imzalanmış, işin başlama tarihi olarak sözleşmede 01.12.2012 tarihi belirtilmiş, geçici kabul ise 07.08.2013 tarihinde yapılmıştır. İşin başlama tarihi ile bitiş tarihi arasında takvim yılı değiştiğinden GVK'nın 42. maddesi kapsamında değerlendirilerek yapılan ödemelerden GVK 94.maddeye göre tevkifat yapılması gerekmektedir. Buna göre müteahhide 15.11.2012 tarihinde yapılan ilk ödeme işe başlanmadan yapıldığından avans ödemesi olarak değerlendirilecek ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 1.fıkrasında parantez içi hükmü çerçevesinde (avans olarak yapılan ödemeler dahil) içinde gelir vergisi tevkifatına tabi olacaktır. Bunun yanında müteahhide 2012-2013 yıllarında aylık olarak yapılan hak ediş ödemelerinde gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. 15.08.2013 tarihinde yapılan ödeme geçici kabulden sonra yapıldığı için bu ödmeden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak doğrudan işin bitimi ile ilgili kar-zararın tespitinde dikkate alınacaktır.

b) Esnaf Muaflığından Yararlanana Mal ve Hizmet Alımları Karşılığında Yapılan Ödemelerde Tevkifat Uygulaması:

Esnaf Muaflığı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde 9 bent halinde düzenlenmiş olup madde metninde yazılı şekil ve suretle çalışan ticaret ve sanat erbabı gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Ancak Gelir Vergisi Kanununun 9. maddesinin son fıkrasında, “Bu muaflığın, 94.madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur.” hükmü yer almakta olup, anılan kanunun 94’üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar, esnaf muaflığından yararlananlara yaptıkları ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Buna göre Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin ikinci fıkrasının 13 nolu bendinde,

- a) *Havlu, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve her nevi turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek ve benzeri emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden %2,*
- b) *Hurda mal alımları için %2,*
- c) *Diğer mal alımları için %5,*
- d) *Diğer hizmet alımları (‘a’, ‘b’, ve ‘c’ alt bentleri hariç olmak üzere mal ve hizmet bedelinin ayırlamaması hali de bu kapsamdadır) için %10,*

2.2.2- Zirai Kazançlarda Tevkifat Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin 11.bendinde çiftçilere yapılan ödemelerin tevkifata tabi tutulacağı belirtilmektedir. Aynı kanunun 54. maddesinde zirai mahsuller sayılmakta, belirli ölçüler dâhilinde vergilendirmede ikili bir ayırım öngörülmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu 54. maddesinde yazılı ölçüleri aşmayan çiftçilerin kazançları 94. maddeye göre vergilendirilmekte, ayrıca bu kazançları için beyanname vermelerine gerek bulunmamaktadır. Bu kapsamdaki çiftçiler için 94. maddede öngörülen vergi tevkifatı nihai vergi olmaktadır.

Öte yandan zirai ürün ve hizmet bedeli üzerinde tevkifat, çiftçinin gelir vergisine mahsuben yapılmakta, çiftçi gerçek usulde gelir vergisine tabi ise tevkif yoluyla ödediği vergiyi yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edebilmektedir.

Vergi tevkifatı zirai ürünlerin alış bedeli üzerinden yapılmakta, hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri de zirai mahsul sayılarak bu kapsamda tevkifata tabi tutulmaktadır. Hiç kuşkusuz ki zirai mahsullerin 94. maddeye göre gelir vergisine tevkifatına tabi olabilmesi için ürünü satanın üretici olması gerekmektedir. Zirai mahsullerin ticari kazanç sahipleri yada kurumlar tarafından satılması halinde zirai kazanç bahsedilmeyeceğinden tevkifat yapılmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin 11. bendinde çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden yapılacak tevkifat oranları 4 alt başlık halinde sayılmıştır. Bunlardan ilk iki bent zirai mahsullerin ticaret borsalarına tescil ettirilmesi ve bunların dışında satılmasında durumunda belirlenen kesinti oranlarını düzenlerken üçüncü bent zirai hizmetlerde yapılacak olan kesinti oranlarını düzenlemektedir.

2.2.3- Serbest Meslek Kazançlarında Tevkifat Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde serbest meslek kazanç sahiplerine bu işleri dolayısıyla nakden veya hesaben ödemede bulunanların, ödemeyi yaptıkları sırada bu kişilerin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmak zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin 2. bendinde “yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (noterlere, serbest meslek faaliyetinden dolayı yapılan

ödemeler hariç)" denilmek suretiyle, noterler dışında kalan tüm serbest meslek erbaplarına yapılan ödemelerin vergi kesintisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 2. bendinde serbest meslek faaliyetlerinde vergi kesintisine tabi ödemeler iki başlık altında değerlendirilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/2. bendinin a alt bendinde aynı kanunun 18. maddesinde yer alan telif kazançları istisnası kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde edilen hasılat veya eserlerin neşir, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında aldıkları bedel ve ücretler üzerinden ödemede bulunanlar %17 oranında tevkifat yapacaklardır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi daha önce açıklandığı üzere gelir vergisinden istisna olan serbest meslek faaliyetlerini düzenlemektedir. Bu madde kapsamındaki kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilemeyeceğinden, madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden kesilen vergiler, ödeme yapılan şahıslar açısından nihai vergi olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 2. bendinin b alt bendinde ise aynı kanunun 18. maddesinde yer alan telif kazançları istisnası kapsamında yapılan ödemelerin dışında serbest meslek erbaplarına yapılan diğer ödemelerin tamamının %20 oranında tevkifata tabi tutulacağı belirtilmektedir. Bu bent kapsamında serbest meslek faaliyetinden elde edilen, arızı serbest meslek kazançları dahil olmak üzere bu tür faaliyetlerde bulunan mükellefler aynı zamanda elde ettikleri serbest meslek kazançlarını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek durumundadır. Serbest meslek kazancı elde edenler ise yıl içinde beyannamelerine dahil ettikleri kazançları üzerinden bu şekilde tevkif suretiyle ödemiş oldukları gelir vergisi tevkifat tutarlarını hem üçer aylık dönemler halinde beyan ettikleri geçici vergilerden hem de yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup etme imkanları bulunmaktadır.

2.2.4- Ücretlerde Tevkifat Uygulaması

Ücret, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere ücret geliri bir işverene bağlı olarak elde edilmekte ve ücret ödemesini işveren yapmaktadır. Ücret geliri bu özelliği itibarıyla tevkifat uygulamasına en iyi uyum gösteren gelir türüdür. İşveren, çalışanına ödeme yaparken sorumlu sıfatıyla vergisini kesmekte ve ödemesini çalışan adına vergi dairesine yatırmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında işveren tarafından çalışanın ücretinden yapılan bu kesinti çoğu zaman ücret geliri elde eden kişi için nihai vergileme olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının birinci bendinde hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (İstisnalardan yararlananlar hariç) 103. ve 104 maddelere göre vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 96. maddesinde "Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarları üzerinden yapılır" demek suretiyle ücretin safi tutarı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağını hükme bağlamıştır.

Gelir Vergi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca tevkifata tabi olmayan ücretlere aynı kanununun 95. maddesinde yer verilmiş olup bunlar gelirlerini yıllık beyanname ile bildireceklerdir. Söz konusu ücretler şunlardır.

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

Örnek 2: Bay (A) bir inşaat firmasında yönetici olarak çalışmakta olup aylık ücreti brüt 6.000 TL'dir. Ayrıca firmanın yönetim kurulunda görevli Bay A yönetim kurulundan oturum başına 1.500 TL huzur hakkı almaktadır. Yönetim kurulu tarafından Bay A'nın kullanımına kiralama yoluyla bir araç tahsis edilmiştir. Aracın aylık kira bedeli KDV dahil 1.000 TL 'dir. Buna göre Bay (A)'nın tevkifata tabi ücret matrahı şu şekilde hesaplanacaktır.

GVK'nın 61. maddesinde ücret, işverene tâbi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tarif edildikten sonra, prim, huzur hakkı, ikramiye gibi ödemelerin ücretin mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Ayrıca yönetim ve denetim kurulu üyeleri ile tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen ve sağlanan para, ayın ve menfaatlerin ücret sayılacağı açıklanmıştır. Yapılan açıklamalar çerçevesinde Bay (A)'nin yönetim kurulundan aldığı huzur hakkı ile adına tahsis edilmiş araca ödenen kira bedeli ücret olarak dikkate alınacaktır. Ücret olarak değerlendirilen araç için KDV dahil bedeli net ücreti oluşturmakta olup aynı ödemelerden SGK ve İşsizlik sigorta primi kesilmeyecektir. Bu nedenle kira bedeli brütleştirilmeli ve ücret matrahına ilave edilmelidir. (Damga Vergisi ve Asgari Geçim İndirimi ihmal edilmiştir.)

Gayrisafi Ücret		7.150,00
Ücret	6.000,00	
Ücret Sayılan Ödeme	1.150,00	
Kesintiler		1.050,00
SGK İşçi Payı %14	(6.000 x %14)	
İşsizlik Sigorta Primi %1	(6.000 x % 1)	
Ücret Matrahı		6.100,00
Hesaplanan Gelir Vergisi		915,00

Huzur hakkında uygulanacak gelir vergisi ücret gibi artan oranlıdır ve ödenecek net huzur hakkı tutarı önce brütleştirilir ve brüt huzur hakkı üzerinden gelir vergisi ile damga vergisi sonraki ayın muhtasar beyannamesinde huzur hakkı kısmında beyan edilerek tahakkuk ettirilmesi gereklidir. Huzur hakkı bir ücret gibi vergilendirilir. Huzur hakkı bir iş akdine bağlı işçi işveren ilişkisi olmaksızın öden-

diğinden sigorta primine tabi değildir. Gelir vergisi ve damga vergisine tabidir. Huzur hakkı için ayrı bordro düzenlenmelidir.² Bay (A)'nın almış olduğu 1.500 TL huzur hakkı brütleştirilmeli ve bu tutar üzerinden damga vergisi kesilerek bordroya yansıtılmalıdır.

a) Sporculara Yapılan Ücret ve Ücret Sayılan Ödemelerde Tevkifat Uygulaması:

Gelir Vergisi Kanununun geçici 64. maddesine göre, sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerde % 15 oranında tevkifat yapmak suretiyle vergilendirilmesine ilişkin hükmün uygulama süresi 31/12/2007 tarihinde sona ermiş ve 5766 sayılı kanun³ ile Gelir Vergisi Kanununa geçici 72. madde eklenmiştir. Söz konusu madde de ;

“ (1) 31/12/2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

1) En üst ligdekiler için % 15,

2) En üst altı ligdekiler için % 10,

3) Diğer liglerdeki için % 5,

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden % 5.

.....”

hükümlerine yer verilmiştir. GVK Geçici 72. madde kapsamında yapılan ödemeler üzerinden ayrıca 94. madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmayacak, bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Ayrıca sporcu ücretlerinin nakit dışındaki ödeme araçları vasıtasıyla yapılması durumunda örneğin gayrimenkul veya taşıt ve benzeri ayın şekilde yapılması halinde, Gelir Vergisi Kanununun 63. maddesinin son fıkrası uyarınca ücretin safi tutarının alınarak ödeme tutarlarının toplamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabidir.

Hiç kuşkusuz ki buradaki en önemli husus sporculara yapılan ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesine karşın kanun koyucu özel bir hükümle bu ödemelerin ayrı olarak vergilendirmeye tabi tutulmasını düzenlemektedir. Madde metninde belirtildiği üzere geçici 72. maddeye istinaden yapılan vergi kesintisi sporcular için nihai vergi olacak ve GVK 94. madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmasına gerekmemektedir.

2.2.5- Gayrimenkul Sermaye İratlarında Tevkifat Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 5. bendinde gayrimenkul sermaye iratlarından yapılacak vergi kesintisi dört ana başlık altında değerlendirilmektedir.

- GVK'nın 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden
- Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden

² www.bilgidenetim.com, Tüm Yönleriyle Huzur Hakkı, Sirgüveç, Cengiz

³ 06.06.2008 tarih ve 26898 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

- Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden
- Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait diplomatik statüsü bulunmayan gayrimenkullerin kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden

Yukarıda sayılan mal ve hakları kiralayanlardan vergi kesintisi yapacak olanlar GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında yazılı kişi ve kurumlar olup kira tutarı üzerinden %20 oranında tevkifat yapılacaktır. Bu kişiler bu sıfatları ile kiraladıkları mal ve haklarla ilgili kira kesintisi yapacak, özel işleri dolayısıyla kiraladıkları mal ve haklardan vergi kesintisi yapma mecburiyetleri bulunmamaktadır.

Vergi Kesintisi yapılacak tutar, kira sözleşmelerinde belirlenen kira tutarıdır. Taraflar arasında sözleşme düzenlenmemişse yahut sözleşme dışında kira ödeniyorsa, kira olarak ödenen tutar üzerinden tevkifat yapılacaktır.

Dernek ve vakıfların gayrimenkul kira gelirlerinden tevkifat yapılması bakımından kendisine kira ödemesinde bulunulan derneğin kamuya yararlı dernek veya vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir. Ancak Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflara ait gayrimenkullerin kiralınması karşılığında bu vakıflara yapılacak kira ödemelerinden tevkifat yapılmayacaktır.

Örnek 3: (Y) A.Ş., vergi mükellefi olmayan bir şahıstan şirket müdürlerinden birinin kullanımı için araç kiralaması yapmıştır. Yine başka bir şirket çalışanın kullanması amacıyla mesken olarak vergi mükellefi olmayan bir şahıs ile konut kira sözleşmesi yapmıştır. Bu kiralama işlemlerine ilişkin belge düzeni ve vergileme şu şekilde olacaktır.

Şirketin vergi mükellefi olmayan şahıstan kiralayacağı, herhangi bir ticari işletmeye dahil olmayan taşıt için yapacağı ödemelerin tamamı üzerinden (nakden veya hesaben) ödemenin yapıldığı sırada GVK 94/5-a bendi uyarınca %20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Şirketin çalışanın kullanımına tahsis edilen konut için ticari faaliyetle bağlantısı olup olmadığı konusunda yasalarda açıklık bulunmamakla birlikte, bu konuda verilen bir özelde de; "Personelinizin konut ihtiyacını karşılamak üzere şirketinizce kiralanan gayrimenkuller için ödenen kira bedelleri şirketinizin ticari faaliyetleri ile ilgili bulunduğu (kiralayanın ticari işletmesine dahil olması durumu hariç olmak üzere) anılan 94'ncü maddenin 5 numaralı bendi uyarınca yüzde 20 oranında tevkifata tabi tutulması ve söz konusu tevkifat üzerinden de yüzde 10 oranında fon payı kesintisi yapılması gerektiği" yönünde görüş belirtilmiştir.⁴ Bu durumda firmanın, kendi personelinin konut ihtiyacını karşılamak üzere konut kiralaması ve sözleşmeyi kiracı sıfatı ile imzalaması durumunda ödeme tutarı üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapacaktır.

2.2.6- Menkul Sermaye İratlarında Tevkifat Uygulaması

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak tanımlanmış ve Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinde ayrı ayrı sayılmıştır. Buna göre kaynağı ne olursa olsun GVK 75.maddesinde yazılı gelirler menkul sermaye iradı sayılmakta ve bu kapsamda vergilendirilmesi öngörülmektedir.

⁴ Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 20.10.1995 tarih ve 4386-11174 sayılı mukteza

5281 sayılı kanunun 30. maddesi ile 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 67. madde eklenmiştir.⁵ Söz konusu madde hükmünde 01.01.2006-31.12.2015 tarihleri arasındaki dönemde menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulmasından sağlanan kazançlar, mevduat faizi, Özel Finans Kurumlarından elde edilen kar payları, repo gelirleri ve Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançlarının tevkifat suretiyle vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler çerçevesinde Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 67. madde ile menkul sermaye iratlarında uygulanan vergileme sistemi 01.01.2006 tarihinden itibaren değişmiştir.

Geçici 67. maddede yapılan düzenleme ile 01.01.2006 tarihinden itibaren çeşitli finansal araçlardan elde edilen getirilerin aynı düzeyde kaynakta vergilenmesi ticari faaliyetlere dahil olmayan gelirler için kaynakta yapılan bu vergilemenin nihai vergi olması amaçlanmıştır.⁶

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi aynı kanunun 94. maddesinden farklı olarak ödemeyi yapanlar, geliri elde edenler ve tevkifat oranları açısından farklı düzenlemeler yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin ilk fıkrasında istihkak sahiplerine nakden veya hesaben ödeme yapanlardan tevkifat yapmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler belirtilmiştir. Ancak aynı kanunun geçici 67. maddesinin 2. fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olanlar ismen sayılmayarak "ödemeyi yapanlar" şeklinde geniş bir ifade kullanılmıştır.⁷

Yine GVK geçici 67 ile aynı kanunun 94. maddesinin farklılık arz eden bir noktasına örnek verecek olursak, GVK'nın 94. maddesinin 7 nolu bendinde gelirleri üzerinden tevkifat yapılmayacak olan kurum ve kuruluşlar belirtilmiştir. Buna göre;

- Kanunla kurulan dernek ve vakıflar
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar
- Kamu menfaatine yararlı dernekler
- Dernek ve vakıf olmakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler,

tarafından elde edilen her nevi tahvil ve hazine bonusu faiz gelirleri üzerinden GVK'nın 7 nolu bendi uyarınca tevkifat yapılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Ancak böyle bir düzenleme ye GVK'nın geçici 67. maddesinin 2 nolu fıkrasında yer verilmemiştir. Buna göre kanunla kurulan bir derneğin 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen hazine bonosundan elde ettiği faiz geliri üzerinden GVK 94/7. bendi uyarınca tevkifat yapılmazken anılan kanunun geçici 67. maddesine göre yapılması gerekmektedir.

Tabidir ki, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. madde kapsamında tevkifat yapılması halinde aynı kanunun 94. maddesi hükmüne göre tevkifat yapılmayacaktır.

⁵ 31.12.2004 tarih ve Mükerrer 25687 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ 5281 sayılı Kanunun Gereği

⁷ Tekin, Cem, Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık 2007, syf.196

a) Her Nevi Tahvil, Hazine Bonosu ve Kamu İdaresi Tarafından Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5. bendinde yazılı her nevi tahvil ve hazine bonosu faizi, Toplu Konut İdaresi, Özelleştirme İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler düzenlenmiştir.

Geçici 67'nci maddenin (9) numaralı 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 uygulanmayacaktır. Buna göre 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve hazine bonolarından bu tarihten sonra elde edilen faiz gelirleri üzerinden GVK'nın 94. maddesinin 7 nolu bendi uyarınca tevkifat yapılacaktır.

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen GVK 75. maddesinin 5. bendinde yazılı menkul kıymetlerin faiz gelirleri 31.12.2015 tarihine kadar GVK Geçici 67. maddesine göre vergilendirilecektir. Buna göre tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen faiz gelirleri beyan edilmeyecek, faiz ödemeleri yapılırken GVK Geçici 67/2. maddesine göre %10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

b) Mevduat Faizi, Özel Finans Kurumlarından Elde Edilen Kar Payları ve Repo Gelirlerinde Tevkifat Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 7, 12, ve 14 nolu bentlerinde sayılan banka ve özel finans kurumlarından elde edilen faiz ve faiz niteliğindeki kar payları ile repo gelirlerden 01.01.2006 tarihinden itibaren GVK'nın geçici 67/4. maddesi uyarınca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştı. Ancak 2012/4116 sayılı BKK ile mevduat faiz gelirleri (bankalar arası mevduat ve aracı kurumların borsa para piyasalarında değerlendirdikleri paralar hariç) ile katılma hesaplarından elde edilen kar payları üzerindeki stopaj uygulaması TL ve döviz tevdiat hesapları ve vade tarihlerine göre farklılık gösterecek şekilde değiştirilmiştir.⁸

Geçici 67. maddeye göre yapılacak tevkifat oranları, mevduat ve katılma hesabının cinsine ve vadesine göre farklılık arz etmekte olup yazımız ekindeki tabloda ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

c) Kar Paylarında Tevkifat Uygulaması (GVK Md. 94/6)

Gelir Vergisi Kanununun 75'nci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarının vergilendirilmesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6. bendinin b alt bendi, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 2. bendi ve aynı kanunun 30. maddesinin 3. bendi hükümlerinde belirtilmiştir. Bu kapsamda kurumların elde ettikleri karların dağıtılması ve şirket bünyesinde tutulması durumları ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

- Gelir Vergisi Kanunu Md.94/6-b'ye göre;

“(4842 sayılı Kanunun 12'nci maddesiyle değişen alt bent. Yürürlük; 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere)

⁸ 01.01.2013 tarih ve 28515 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

i) (2006/10731 sayılı BKK'nın 3 üncü maddesiyle değişen alt bent) (23.07.2006 tarihinden geçerli olmak üzere) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) (2009 /14592 sayılı BKK ile 03.02.2009 tarihinden geçerli olmak üzere) % 15,

ii) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) (2009 /14592 sayılı BKK ile 03.02.2009 tarihinden geçerli olmak üzere) % 15,"

iii) 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarının ana merkeze aktarılan tutarları üzerinden (2003/6577 sayılı BKK ile 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere

- Kurumlar Vergisi Kanunu Md.15/2'ye göre;

"Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (**Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.**) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılır."

- Kurumlar Vergisi Kanunu Md.30/3 e göre;

"Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (**Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz**) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır."

Bunlar; her nevi hisse senetlerinin kâr payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar ve kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr paylarıdır. Buna göre kurumlar tarafından, sayılan madde hükümlerinde belirtilen statüdeki ortaklara dağıtılan kar payları ve iştirak kazançları üzerinden % 15 tevkifat yapılması zorunludur. Madde hükümlerinden hareketle bir genelleme yapılacak olursa; tam mükellef kurumlara ve Türkiye'de ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları hariç, dağıtılan kar payları ve iştirak kazançları üzerinden stopaj yapılması gerekmektedir. Yine, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 22'nci maddesinin ikinci fıkrasında, tam mükellef kurumlardan elde edilen 75'nci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarının yarısının gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Maddenin devamında istisna edilen tutar üzerinden 94. madde kapsamında tevkifat yapılacağı ve tevkif edilen verginin tamamının kar payının beyan edilmesi durumunda beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edileceği ifade edilmiştir.

Kar payı dağıtılması durumunda dikkat edilecek bir diğer husus Gelir Vergisi Kanunun Geçici 62. maddesinde yapılan düzenlemelerdir. Söz konusu madde hükmü;

" (Ek: 9/4/2003-4842/17 md.) 1. Kurumlar vergisi mükelleflerinin;

a) 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,

b) (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,

c) Geçici 61 inci madde kapsamında tevkifata tâbi tutulmuş kazançlarının,

Dağıtımı halinde 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılmaz.

2 Gerçek kişilerce (1) numaralı fıkranın (a) bendi kapsamında elde edilen kâr payları gelir vergisinden müstesnadır.

3. Gerçek kişilerce (1) numaralı fıkranın (b) ve (c) bendi kapsamında elde edilen kâr paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınır. Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.

4. Kurumlar vergisi mükelleflerinin doğrudan veya iştirakleri aracılığıyla, bu maddenin (1) numaralı fıkrasında belirtilen nitelikte kâr payı elde etmeleri halinde, bu kâr paylarının dağıtımı ve kâr payı elde eden gerçek kişilerce bu kâr paylarının beyanı ile ilgili olarak (1), (2) ve (3) numaralı fıkra hükümleri uygulanır.

5. Bu madde kapsamındaki kâr payları için 22 nci madde hükümleri uygulanmaz."

şeklinde. Bu madde hükmüne göre; Kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kar paylarının dağıtımı söz konusu olursa stopaja tabi olmayacaktır. Yine aynı şekilde, 01.01.1999 ve 31.12.2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerinde elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile Geçici 61. Madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulacak kazançları dağıtması halinde de vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bir başka deyişle 01.01.1999 ve 31.12.2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerinde elde edilen kurumlar vergisinden istisna olmayan kazançlar, 2003 ve sonraki yıllarda elde edilen kazançlar dağıtımına tabi tutulursa, bu tutarlar üzerinden %15 gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir. Ancak gerçek kişilerce b ve c bentleri kapsamında elde edilen kâr paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'nun eklenmesinden sonra bulunan tutarın yarısının vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacağı ve yıllık beyanname verilmesi halinde beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'inin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği belirtilmiştir.

2.3- Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsup ve İadesi

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu ve kalan kısmın iadesi, 252 sıra nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmıştır.⁹ Gelir Vergisi Kanununun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 44'üncü maddelerinde; beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir/kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi daire-since mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda

⁹ 06.04.2004 Tarih ve 25425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ise mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibarıyla yapılacaktır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmayacaktır.

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazanca ilişkin olması gerekir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir. Mükellefler dilerlerse ortağı bulundukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kolektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade talepleri nakden iade edilecek tutarın 10.000 TL'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin 252 seri nolu genel tebliğin 1.3.2 bölümünde yazılı kazanç unsurları ile ilgili talep edilen belgelerin ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirileceği belirtilmektedir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 TL'yi aşması halinde, 10.000 TL'yi aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 10.000 TL'ye kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 10 uncu maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilir. Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşıması ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

Nakden iade talebinin 100.000 TL'ye kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin 100.000 TL'yi aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, bu Tebliğde belirtilen belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

3- VERGİ TEVKİFATININ BEYANI ve MUHTASAR BEYANNAME

Muhtasar beyanname, işverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kimseler tarafından kesilen ver-

gilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirilmesine mahsustur (GVK madde 84). Muhtasar beyannamede tevkifat usulü vergilendirme söz konusudur. Tevkifat usulünde vergi asıl borçludan değil, vergi sorumlusundan talep edilmektedir.

3.1- Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar

G.V.K madde 94'e göre vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar aşağıda sayılmıştır.

- 1- Kamu idare ve müesseseleri
- 2- İktisadi kamu müesseseleri
- 3- Sair kurumlar
- 4- Ticaret şirketleri
- 5- İş ortaklıkları
- 6- Dernek ve vakıflar
- 7- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri
- 8- Kooperatifler
- 9- Yatırım fonu yönetenler
- 10- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı
- 11- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Bu kişi veya kuruluşlar 94. maddede yazılı ödemeleri, avans olarak ödenenler dahil, nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmak zorundadırlar.

G.V.K'nın 94. maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapmak zorunda olan kişi ve kuruluşlardan gerçek kişi durumunda bulunan serbest meslek erbabı ve çiftçiler; ticari, mesleki ve zirai işleriyle ilgili olarak yaptıkları ödemelerden vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar. Bu kişiler özel işleri dolayısıyla yaptıkları ödemelerden tevkifat yapmayacaklardır. Örneğin vergi kesintisi yapmakla yükümlü bir tüccarın şahsına ait evini kiraya vermesinden dolayı gelir vergisi tevkifatı yapma mecburiyeti bulunmamaktadır.

3.2- Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Vergi Kesenlerin Sorumluluğu VUK 11. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.

Vergi sorumluluğu esas itibarıyla vergi kesenlere yüklenmiş olmakla beraber, mal alım satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım-satım taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar da müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Ancak bu sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir.¹⁰

3.3- Muhtasar Beyannamenin Şekli ve İçeriği

Gelir Vergisi Kanunu'nun 99. maddesinde; "Muhtasar beyannamenin şekil, içerik ve ekleri ile üçer

¹⁰ Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, syf 428

aylık verilen beyannamelerin dönemini aylık olarak belirlemeye ve tevkifat konuları itibarıyla ayrı ayrı beyanname verme mecburiyeti getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” hükmü yer almaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin sekizinci fıkrasında, beyannamelerin şekil, içerik ve eklerinin Maliye Bakanlığınca belirleneceği ve mükelleflerin beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı mevcut yetkisini kullanarak muhtasar beyanname içeriğini belirlemiştir. Buna göre;

- 1- Tevkifat yapanın adı ve soyadı veya ünvanı ile adresi;
- 2- Muhtasar beyannamenin ilgili bulunduğu ay veya aylar,
- 3- Aylık ücret bordrolarının icmali,
 - Hizmet erbabının sayısı,
 - Hizmet erbabına verilen ücretler tutarı,
 - Ücretlerden yapılan vergi tevkifatının(vergi kesintisi) tutarı (Üç aylık muhtasar beyannamelerde her aya ait bordronun icmali ayrı gösterilir),
- 4- Vergi tevkifatına tabi diğer ödemeler,
 - İstihkak sahibinin(ödeme yapılan kişi) adı ve soyadı ile iş adresi, varsa bağlı bulunduğu vergi dairesi ve mükellef hesap numarası,
 - Ödemenin nev’i (türü),
 - Ödemenin miktarı,
 - Ödemededen yapılan vergi tevkifatı,
- 5- Muhtasar beyannamenin tanzim(düzenleme) tarihi ve yetkili imza.

02.05.2012 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 82 nolu Gelir Vergisi Kanunu sirküler ile 1 Ağustos 2012 tarihini içeren vergilendirme döneminden itibaren tevkifata tabi menkul sermaye iratları üzerinden yapılan tevkifatlar nedeniyle ;

Muhtasar Beyannamenin “Tevkifata Tabi Ödemelere Ait Bildirim (Ücret ve Ücret Sayılan Ödemeler Hariç)” bölümünde, Ödeme Yapılanın Adı, Soyadı (Ünvanı), Adresi, T.C. Kimlik Numarası veya Vergi Kimlik Numarası, Vergi Dairesi, Ödemenin Tür Kodu, Gayrisafi Tutarı, Ödemeye Ait Düzenlenen Belgenin Türü, Tarihi, Seri ve Sıra Numarası ve Kesilen Vergi Tutarı bilgilerine yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

3.4- Vergi Tevkifatının Beyanı ve Ödemesi

Gelir Vergisi Kanunu’nun “Muhtasar Beyanname” başlıklı 98’inci maddesinde ise; “94’üncü maddede gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar” hükümleri yer almaktadır. 376 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükelleflerine muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

94. madde gereğince yapılan vergi tevkifatı, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine yatırılır. (GVK Madde 119)

Muhtasar beyanname aylık veya üç aylık dönemler itibari ile düzenlenip verilebilir. Ancak üç ayda bir muhtasar beyanname verme imkanından yararlanabilmenin koşulları vardır. Üç aylık beyanname vermek isteyen mükelleflerin aşağıdaki şartların tümünü taşıması gerekmektedir.

- Çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olmalıdır.
- Yapılmış tevkifatlar arasında zirai ürün bedellerinden yapılmış tevkifat bulunmamalıdır.
- Üç aylık dönemler halinde muhtasar beyanname verileceği vergi dairesine önceden bildirilmiş olmalıdır

Ziraî ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, 94. maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı bulundukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmi üçüncü günü akşamına kadar verebilirler. (GVK Madde 98)

3.5- Muhtasar Beyanname Vermeyecek Olanlar

GVK'nın 100. maddesinde, genel bütçeye dahil idare ve müesseselerin, yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermeyecekleri belirtilmiştir.

4- SONUÇ

Tevkifat yöntemi ile vergilendirmeyi yazımızın önceki bölümlerinde ana hatları ile açıkladık. Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu beyan esasına göre vergilendirmeyi benimsemiş bir kanundur. Beyan esasının temelini mükelleflerin hasılatlarından yasalar çerçevesindeki indirimleri mahsup etmesi sonucu elde ettikleri kazancı beyanname ile vergi dairesine bildirmeleri oluşturmaktadır. Bu anlamda beyan esası vergilendirme dönemi süresince öngörülemez kazancın tespiti için en uygun yöntemidir. Ancak gelir vergisindeki kazanç türlerinin bir kısmı önceden bilinebilmekte yahut sözleşme ile belirlenebilmektedir. İşte tevkifat yöntemi çoğunlukla bu tür kazançların vergilendirilmesi amacıyla uygulanmakta ve Gelir Vergisinde beyan esası içersinde vergilendirilmeyen gelir unsurlarını kapsamaktadır. Tevkifat yöntemi bir kısım kazançlar için nihai vergi olurken bir kısmı için ise ön vergileme şeklinde olmakta, kesinti yapılan vergiler dönem sonunda yıllık beyanname üzerinden mahsup edilebilmektedir.

ÖRNEK UYGULAMA

Toptan Gıda ticaretiyle uğraşan Bay B'nin 2013 Ocak döneminde işyerinde asgari ücretli olarak 12 kişi çalışmaktadır. Bay B, hukuki işlemlerini yürüten Avukat Bayan C'ye aylık net 2.000 TL tutarında ödeme yapmaktadır. Ayrıca Bay B, 2013 yılında işyeri için brüt 28.000 TL, ikamet ettiği ev için ise yıllık net 12.000 TL ödemede bulunmuştur. Bay B'nin 2013 Ocak ayında (D) Bankasında bulunan mevduatından elde ettiği 2.000 TL mevduat faizi ve 06.04.2012 tarihinde ihraç edilen hazine bonosundan 2.500 TL faiz geliri mevcuttur. Buna göre Bay B'nin gelir vergisi tevkifatı karşısındaki durumu ve muhtasar beyanname bilgileri hakkında aşağıdaki gibi olacaktır.

Bay B'nin yanında 12 asgari ücretli çalışmakta olup 2013 yılı itibariyle asgari ücret brüt aylık 978,60 TL'dir. Asgari ücretin safi tutarına ulaşabilmek için kesintiler çıkarılacaktır. Buna göre ; (Damga vergisi ve asgari geçim indirimi ihmal edilmiştir.)

Gayrisafi Ücret	(978,60 x 12)		11.743,20
Kesintiler			1.761,48
SGK İşçi Payı %14	(11.743,20 x %14)	1.644,05	
İşsizlik Sigorta Primi %1	(11.743,2 x % 1)	117,43	
Ücret Matrahı			9.981,72
Hesaplanan Gelir Vergisi	(9.981,72 x %15)		1.497,26
Ödenecek Gelir Vergisi			1.497,26

Bay B'nin, Avukat Bayan C'ye avukatlık hizmeti karşılığı yaptığı 2.000 TL ödeme tutarı üzerinden %20 gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Ancak ödeme net olduğundan dolayı öncelikle brüt tutarın bulunması ve bu tutar üzerinden tevkifat yapılması gerekecektir.

$$2.000 / 0,80 = 2.500 \text{ TL Brüt Tutar}$$

$$2.500 \times \%20 = 500 \text{ TL Ödenecek vergi tutarı}$$

Bay B'nin işyeri için ödemede bulunduğu brüt 28.000 TL tutarındaki kira ödemesinden GVK 94/5. maddesi uyarınca %20 tevkifat yapılacaktır. İkamet ettiği ev için ticari faaliyetiyle ilgili olmadığından tevkifat yapılmayacaktır.

$$28.000 \times \%20 = 5.600 \text{ TL Ödenecek vergi tutarı}$$

Bay B'nin 2013 yılı Ocak ayında elde ettiği faiz geliri üzerinden (D) Bankası tarafından GVK Geçici 67/4 maddesi uyarınca %15 oranında tevkifat yapılacak, bu kazanç için beyanname verilmeyecek, GVK 94. maddesine göre tevkifat yapılmayacaktır.

Bay B'nin 06.04.2012 tarihinde ihraç edilen hazine bonosundan elde ettiği 2.500 TL faiz geliri üzerinden ödemeyi yapan tarafından GVK Geçici 67/2. bendi uyarınca %15 oranında tevkifat yapılacak olup bu kazanç için beyanname verilmeyecek, GVK 94. maddesine göre tevkifat yapılmayacaktır.

Bay B'nin, Ocak dönemine ait olmak toplam 7.597,26 TL gelir vergisi kesintisini 23 Şubat'a kadar muhtasar beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan etmesi gerekecektir.

MUHTASAR BEYANNAME İLE GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE YAPILACAK TEVKİFAT TÜRLERİ VE ORANLARI (2012/4116 VE 2009/14592 BKK dahil)			
Ödeme Türü	Ödeme Kodu	Kanun Maddesi	Uygulanacak Oran
Asgari Ücretli	011	GVK Md. 94/1	GVK'nın 103. ve 104. Maddelerine göre
Diğer Ücretler ile Ücret Sayılan Ödemeler	012	GVK Md. 94/1	GVK'nın 103. ve 104. Maddelerine göre
Kıdem Tazminatı	013	GVK Md. 94/1	GVK'nın 103. ve 104. Maddelerine göre
Huzur Hakkı	014	GVK Md. 94/1	GVK'nın 103. ve 104. Maddelerine göre
İhbar Tazminatı	015	GVK Md. 94/1	GVK'nın 103. ve 104. Maddelerine göre

Yer altı ve Yer Üstü Maden İşçileri	016	GVK Md. 94/1	GVK'nın 103. ve 104. Maddelerine göre
4691 Sayılı Kanun Kapsamı	017	GVK Md. 94/1	GVK'nın 103. ve 104. Maddelerine göre
GVK 18 inci Madde Kapsamına Giren Ödemeler	021	GVK Md. 94/2-a	%17
Diğer Serbest Meslek Kazancı Ödemeleri	022	GVK Md. 94/2-b	%20
Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Dolayısıyla Yapılan Hakediş Ödemeleri	031	GVK Md. 94/3	%3
70 inci Maddede Yazılı Mal ve Hakların Kiralanması Karşılığı Yapılan Ödemeler	041	GVK Md. 94/5-a,b	%20
Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığı Yapılan Ödemeler	042	KVK Md. 15/1-b	%20
Men. Kıy. Yatırım Fonu ile Ort. Portföy Kazançları	052	GVK Geç. Md. 67/8	%15
Konut Finansmanı Fonu ile Varlık Finansmanı Fonu Kazançları	056	GVK Geç. Md. 67/8	%15
Tam Mükellef Kurumlar Tarafından, Tam Mükellef Gerçek Kişilere, Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefi Olmayanlara ve Gelir Vergisinden Muaf Olanlara Dağıtılan 75 inci Maddenin (1), (2) ve (3) Numaralı Bentlerinde Sayılan Kar Payları	061	GVK Md. 94/6-b-i	%15
Tam Mükellef Kurumlar Tarafından Dar Mükellef Gerçek Kişilere ve Gelir Vergisinden Muaf Olan Dar Mükelleflere Dağıtılan 75 inci Maddenin (1), (2) ve (3) Numaralı Bentlerinde Sayılan Kar Payları	062	GVK Md. 94/6-b-ii	%15
Vergiden Muaf Olan Kurumlara Dağıtılan 75 inci Maddenin (1), (2) ve (3) Numaralı Bentlerinde Sayılan Kar Payları	065	KVK Md. 15/2	%10
Yatırım İndiriminden Yararlanan Kazançlar	071	GVK Geç. Md. 61	%19,8
Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi, Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetler ve Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından İhraç Edilen Kira Sertifikalarından Sağlanan Gelirler	081	GVK Md. 94/7	%0
Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi, Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetler ve Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından İhraç Edilen Kira Sertifikalarından Sağlanan Gelirler	082	GVK Geç. Md. 67/2	%15
Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilerek Satın Alınan Hayvanlar ve Bunların Mahsulleri ile Kara ve Su Avcılığı Mahsulleri İçin Yapılan Ödemeler	091	GVK Md. 94/11-a-i	%1

Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilmeksizin Satın Alınan Hayvanlar ve Bunların Mahsulleri ile Kara ve Su Avcılığı Mahsulleri İçin Yapılan Ödemeler	092	GVK Md. 94/11-a-ii	%2
Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilerek Satın Alınan Diğer Zirai Mahsuller İçin Yapılan Ödemeler	093	GVK Md. 94/11-b-i	%2
Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilmeksizin Satın Alınan Diğer Zirai Mahsuller İçin Yapılan Ödemeler	094	GVK Md. 94/11-b-ii	%4
Zirai Faaliyet Kapsamında İfa Edilen Orman İdaresine veya Orman İdaresine Karşı Taahhütte Bulunan Kurumlara Yapılan Ödemeler	095	GVK Md. 94/11-c-i	%2
Zirai Faaliyet Kapsamında İfa Edilen Diğer Hizmetler İçin Yapılan Ödemeler	096	GVK Md. 94/11-c-ii	%4
TL Mevduat Hesaplarına Yürütülen Faizler	101	GVK Geç. Md. 67/4	6 Aya Kadar %15, 1 Yıla Kadar %12, 1 Yıldan Uzun %10
Döviz Tevdiat Hesaplarına Yürütülen Faizler ile Katılım Bankalarının Döviz Katılma Hesaplarına Ödenen Kar Payları	102	GVK Geç. Md. 67/4	6 Aya Kadar %18, 1 Yıla Kadar %15, 1 Yıldan Uzun %13
Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kar Payları ile Kar ve Zarar Ortaklığı Belgesi ve Katılım Bankalarının Kar ve Zarara Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları	111	GVK Geç. Md. 67/4	6 Aya Kadar %15, 1 Yıla Kadar %12, 1 Yıldan Uzun %10
Repo Gelirleri	121	GVK Geç. Md. 67/4	%15
GVK' nın 75/15 inci Maddesinin (a) Alt Bendinde Yer Alan İrat Tutarları	131	GVK Md. 94/15-a	%15
GVK' nın 75/15 inci Maddesinin (b) Alt Bendinde Yer Alan İrat Tutarları	132	GVK Md. 94/15-b	%15
GVK' nın 75/16 inci Maddesinin (a) Alt Bendinde Yer Alan İrat Tutarları	133	GVK Md. 94/16-a	%15
GVK' nın 75/16 inci Maddesinin (b) Alt Bendinde Yer Alan İrat Tutarları	134	GVK Md. 94/16-b	%10
GVK' nın 75/16 inci Maddesinin (c) Alt Bendinde Yer Alan İrat Tutarları	135	GVK Md. 94/16-c	%5
Telif ve Patent Hakları Satışı Dolayısıyla Dar Mükellefiyete Tabi Olanlara Yapılan Ödemeler	141	GVK Md. 94/4	%20
Başbayiler Hariç Olmak Üzere 14/03/2007 Tarihli ve 5602 Sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda Tanımlanan Şans Oyunlarına İlişkin Olarak; Bilet, Kupon ve benzerlerini Satanlara, Düzenlenen Her Türlü Bahis ve Şans Oyunlarının Oynatılmasına Aracılık Edenlere, Diğer Kişilerce Çıkarılan Bu Nitelikteki Biletleri Satanlara Yapılan Komisyon, Prim ve Benzeri Ödemelerden	142	GVK Md. 94/10-a KVK Md. 15/1-g	%20
4077 s. Kanuna Göre Kapı Kapı Dolaşmak Suretiyle Tüketicilere Satanlara Yapılan Komisyon, Prim vb. Ödemeler	143	GVK Md. 94/10-b	%20

PTT Acenteliği Yapanlara Bu Faaliyetleri Nedeniyle Ödenen Komisyon Bedeli	144	GVK Md. 94/12	%20
Esnaf Muaflığından Yararlananlara Mal ve Hizmet Alımları Karşılığında Yapılan Ödemeler	145	GVK Md. 94/13-a	%2
Esnaf Muaflığından Yararlananlara Hurda Mal Alımları Karşılığında Yapılan Ödemeler	146	GVK Md. 94/13-b	%2
Esnaf Muaflığından Yararlananlara Mal ve Hizmet Alımları Karşılığında Yapılan Ödemeler	145	GVK Md. 94/13-c	%5
Esnaf Muaflığından Yararlananlara Mal ve Hizmet Alımları Karşılığında Yapılan Ödemeler	145	GVK Md. 94/13-d	%10

KAYNAKÇA

- Beyanname Düzenleme Rehberi 2013, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını
- www.bilgilidenetim.com, Tüm Yönleriyle Huzur Hakkı, Sirgüveç, Cengiz
- 5766 Sayılı Kanun
- Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 20.10.1995 tarih ve 4386-11174 sayılı mukteza
- 5281 Sayılı Kanun
- 5281 Sayılı Kanunun Gerekçesi
- Tekin, Cem, Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık 2007
- 2012/4116 sayılı BKK
- 252 nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, Hesap Uzmanları Derneği Yayını