



GELİR VERGİSİ TEVKİFAT UYGULAMASI ve MUHTASAR BEYANNAME

*APPLICATION OF INCOME TAX
WITHHOLDING AND ITS DECLARATION*

Oktay GÜN^(*)

ÖZ

Vergilemede genel kural, verginin mükellef tarafından verilecek yıllık beyannameye göre tarh ve tahakkuk ettirilmesidir. Ancak, bir kısım gelir unsurlarının vergilendirilmesinde bu gelirlerin beyan edilmesi beklenmeksizin, mükellefe bu gelirleri sağlayan vergi sorumlularınca, elde edilen gelirden kesinti yolu ile vergi alınarak ilgili vergi dairesine ödenmesi esası getirilmiştir. Vergi kesintisi, vergi tevkifatı veya stopaj kesintisi olarak isimlendirilen bu işlem genel olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi ile geçici 67'nci maddesinde düzenlenmiştir. Çalışmamızda 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

The general rule in taxation is that a taxpayer files a return and income tax is computed on that tax return. There is, however, an exception to this rule by which some of income elements are taxed by withholding by payers and withheld tax is then paid to the tax office by withholders. Income tax withholding is regulated under Article 94 and temporary Article 67 of Income Tax Law no. 193. 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 on this issue.

Keywords: 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 kaynakta kesinti yapmayı ifade etmekte olup gelir vergisinde uygulaması ve beyanına ilişkin esaslar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 119 ve 121'inci maddelerinde 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 alacağıın geliri elde edene ulaşmadan kaynakta tahsilini sağlamaktadır. Vergi sorumlusu tarafından kaynakta 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 devlet hazinesine 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.

Mahsubu yapılan miktar, şayet GVK'nın 94'üncü maddesine göre yapılmış vergi kesintisi niteliğinde ve beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden fazla ise aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur (GVK md.121).

Ancak; kesinti yoluyla ödenen vergilerde istihkak sahipleri ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur değilse, (hangi hallerde beyanname verilmeyeceği GVK'nın 86'ncı maddesinde sayılmıştır) tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır ve kesilen veya kesilmesi gereken vergiler yıllık verginin yerine geçer (GVK md. 108/4). Bu durumda vergi kesintisi nihai bir vergileme özelliği taşır.

Vergi kesintisinin nihai vergileme özelliği, vergi kesintisine tabi tutulmuş vergiden muaf tutulmuş veya edilmiş bir kısım kazanç ve iratlarda da kendini gösterir.

Örneğin; GVK'nın 18'inci maddesinde yer alan, serbest meslek kazançları, GVK'nın 9'uncu maddesinde yer alan esnaf muafılığı, GVK'nın mükerrer 18'inci maddesinde yer alan, PTT acenteliği faaliyetinden elde edilen kazançlar nihai vergileme olarak GVK 94'üncü madde kapsamında tevkifata tabi tutulur.

Bazı durumlarda, ödemeyi yapanın GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan tevkifat yapmakla sorumlu kurum ve kişilerden olmaması ödeme üzerinden tevkifat yapılmasını engellemektedir.

Örneğin: Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin son fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden 275 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan düzenlemeyle tevkifat yapacaklar arasında sayılmayan aile hekimlerinin, aile hekimliği hizmetlerinin verilmesiyle ilgili olarak temizlik, sekreterlik, şoförlük gibi hizmetler için yanlarında çalıştıracakları hizmet erbabına yapılacak ücret ödemeleri, serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemeler ile işyerine ilişkin kira ödemeleri ve esnaf muafliğından yaralananlardan mal ve hizmet alanları karşılığında yapılan ödemelerden 94'üncü maddede belirtilen oranlarda tevkifat yapmaları uygun bulunmuştur. Birden çok aile hekiminin görev yaptığı aile merkezlerinde ise bu yükümlülük yönetici olarak belirlenen aile hekimi tarafından yerine getirilecektir.

2.1- Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar

GVK madde 94'e göre vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar aşağıda sayılmıştır:

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

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

2.2- Vergi Kesintisinde Uyulması Gereken İlkeler

Vergi kesintisinde uyulacak esaslar GVK'nın 96'ncı maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre; vergi tevkifatı, 94. madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Yani;tevkifatı doğuran işlem, tevkifata tabi istihkakın nakden veya hesaben ödenmesidir.

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

Bu maddede geçen "hesaben ödeme" deyimini vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve ödemeleri ifade etmektedir. Hesaben ödemede olaya istihkak sahibi açısından bakıldığında; söz konusu gelir yapılan kayıt veya işlemle istihkak sahibi tarafından talep edilir duruma gelmektedir.

Nakden ödeme, hizmet karşılığının nakden alınması, hâsılâtın Türk parası veya yabancı para olarak tahsil edilmesi anlamına gelmektedir. Alacağın yabancı para olarak tahsili halinde bunların ödeme gününün borsa rayıcı ile borsada rayıcı yoksa Maliye Bakanlığı tarafından saptanacak kur üzerinden Türk parasına çevrileceği Gelir Vergisi Kanununun 67. maddesi ile hükme bağlanmıştır.

Bu hususları örneklendirecek olursak;

Örnek 1: 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. Yapılan ödemelerde ödemenin istihkak sahibi tarafından fiilen elde edilmiş olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılır.

Örnek 2: Bir tacir (Kıracı) kiraladığı bir işyeri dolayısıyla ödemenin yapıldığı yıldan sonraki dönemler ait peşin kira ödemelerinden de vergi kesintisi yapacaktır. Burada istihkak sahibi (Kiralayan) GVK hükümlerine göre sadece nakden ödemenin yapıldığı yıl veya geçmiş yıllara ait kira bedelini elde etmiş sayılmakla beraber, kendisine ödemenin yapıldığı yıl elde etmiş sayılmadığı gelecek dönemlere ait kira ödemelerinden de vergi kesintisi yapılacaktır.

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.

GVK'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.

2.3- Vergi Kesintisi Oranları

2.3.1- Genel Oran

GVK'nın 94'üncü maddesinde, ödemelerden genel olarak yapılması gereken vergi kesintisi oranı %25 olarak belirlenmiştir. Ancak, genel kural böyle olmakla birlikte, aşağıda belirtileceği üzere Bakanlar Kuruluna bu kesinti oranlarını belli ölçülerde artırma veya sıfıra kadar indirme yetkisi verilmiştir.

Bakanlar Kurulunca herhangi bir belirleme yapılmadığı durumlarda vergi kesintisi oranı %25 olarak uygulanacaktır.

2.3.2- Bakanlar Kurulunun Oran Belirleme Yetkisi

Bakanlar Kuruluna GVK'nın 94'üncü maddesinde belirtilen %25 genel oranını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirme veya bir katma kadar arttırmak suretiyle yeniden tespit etme yetki verilmiştir. Bu yetki sınırlan 94'üncü madde de ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bakanlar Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler çerçevesinde belirlenen tevkifat oranları makalemizin "Ekler" bölümünde yer almaktadır.

Ayrıca, 5615 sayılı Kanun ile GVK'nın 94'üncü maddesine eklenen paragraf hükmü Bakanlar Kurulunca ilan edilecek ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunanlara nakden veya hesaben yapılan ve tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanılabilir.

2.4- Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar

2.4.1- 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 Kanununun 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)

2.4.1.1- 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.
- 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 GVK'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 ödemedeki 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 bedel-

lerinden 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: (A) Ltd. Şti., Gençlik ve Spor Bakanlığı tarafından yapılan olimpiik sporcu merkezi binası yapım ihalesini 10.000.000 TL'ye kazanmış ve 02.11.2013 tarihinde taraflar arasında sözleşme imzalanmıştır. Sözleşme gereğince müteahhide her ayın 15. gününde 200.000 TL ödeme yapılacaktır. Sözleşmede inşaatın 01.01.2014 tarihinde başlanacağı belirtilmiş olup 02.11.2014 tarihinde inşaatın geçici kabulü Gençlik ve Spor Bakanlığı tarafından yapılmıştır.

Buna göre; işin 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 15.11.2013 tarihinde yapılan ilk ödeme işe başlanmadan yapıldığından avans ödemesi olarak değerlendirilecek ve Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 1. fıkrasında parantez içi hükmü çerçevesinde (avans olarak yapılan ödemeler dahil) içinde gelir vergisi tevkifatına tabi olacaktır. Bunun yanında müteahhide 2013-2014 yıllarında aylık olarak yapılan hak ediş ödemelerinde gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. 15.11.2014 tarihinde yapılan ödeme geçici kabulden sonra yapıldığı için bu ödemeden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak doğrudan işin bitimi ile ilgili kar-zararın tespitinde dikkate alınacaktır.

2.4.1.2- Şans Oyunlarına İlişkin Olarak; Bilet, Kupon ve Benzerlerini Satanlara ve Bu Oyunların Oynatılmasına Aracılık Edenlere Yapılan Ödemelerden Yapılacak Vergi Kesintisi

Başbayiler hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarına ilişkin olarak; bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve şans oyunlarının oynatılmasına aracılık edenlere, diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden, 2012/3322 sayılı B.K.K. ile 01.07.2012 tarihinden itibaren %15 vergi kesintisi yapılacaktır.

2.4.1.3- 4077 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna Göre Gerçek ve Tüzel Kişilerin Mallarını İş Akdi ile Bağlı Olmaksızın Satanlara Yapılan Ödemeler

GVK'nın 9'uncu maddesinde yapılan düzenlemeye göre, kapı kapı dolaşmak suretiyle mal satanlar esnaf muafıığı kapsamına alınmışlardır. Bunların muafiyetten yararlanabilmeleri için mallarını sattıkları gerçek ve tüzel kişilere iş akdi ile bağlı olmamaları şarttır.

2009/14592 sayılı BKK ile 03.02.2009 tarihinden geçerli olmak üzere GVK'nın 94'üncü maddesinin 10'uncu bendinin (b) alt bendi uyarınca bu kişilere yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

VUK'un 234'üncü maddesi hükmüne göre, gerçek ve tüzel kişilerin bu muafiyetten yararlananlara, ödedikleri komisyon, prim ve benzeri ödemeler karşılığında gider pusulası düzenlemeleri ve bu kişilere imzalatılmaları gerekmektedir.

2.4.1.4- PTT Acentelerine Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi

GVK'nın 94'üncü maddesinin 12'nci bendi uyarınca; PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedelleri üzerinden, 2009/14592 sayılı BKK uyarınca %20 oranında vergi tevkifatı yapılır.

2.4.1.5- Esnaf Muafliğından Yararlanana Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi

GVK'nın 94'üncü maddesinin 13 numaralı bendi uyarınca esnaf muafliğından yararlanana yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. GVK'nın 9. maddesinde esnaf muafliğına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Buna göre, GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca vergi tevkifatı yapmak zorunda olan kişi, kurum ve kuruluşlar, esnaf muafliğından yararlanana mal ve hizmet alımları karşılığı yaptıkları ödemelerden (gider pusulası düzenlemek zorunda olup olmadıklarına bakılmaksızın), vergi tevkifatı yapacaklardır.

Buna göre esnaf muafliğından yararlanana mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden;

- a) 9'uncu maddenin birinci fıkrasının (6) ve (8) numaralı bentlerinde yer alan emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden 06.06.2012 tarih ve 2012/3322 sayılı BKK ile 30.06.2012 tarihinden itibaren %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 ayrılabilmesi hali de bu kapsamdadır) için %10, oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

2.4.2- Zirai Kazançlarda Tevkifat Uygulaması

Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, GVK'nın 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle veya gerçek usulde vergilendirilmektedir.

GVK'nın 54'üncü maddesinde yazılı ölçüleri aşmayan çiftçilerin kazançları GVK'nın 94'üncü maddesine göre tevkif suretiyle vergilendirilmekte olup, çiftçiler bu kazançları için ayrıca beyanname vermemekte ve çiftçilerin tevkif suretiyle ödedikleri vergiler nihai vergileri olmaktadır. Tevkif suretiyle vergilendirilen çiftçiler defter tutmamakla birlikte, yaptıkları satış ve hizmetleri dolayısıyla müstahsil makbuzu almak ve saklamak zorundadırlar. Belirtilen ölçüleri aşan çiftçiler ile ölçüleri aşmasalar dahi bağlı buldukları vergi dairesine yazılı olarak müracaat eden çiftçilerin kazançları ise gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasında) vergilendirilmektedir. Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ise yapılan stopaja verecekleri beyannamelerinde mahsup edeceklerdir.

GVK'nın 94'üncü maddesinin 11 numaralı bendinde çiftçilere yapılan ödemelerin tevkifata tabi tutulacağı ifade edilmiştir. Tevkifat zirai mahsullerin alış bedeli üzerinden yapılacaktır. Madde metninden de anlaşılacağı üzere, hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri de zirai mahsul sayılmaktadır. Ancak bu tür mahsuller 11'inci bendin (a) fıkrası kapsamında düzenlenmiş, diğer zirai mahsuller ise (b) fıkrasında toplanmıştır.

GVK'nın 94/11'inci maddesi uyarınca, çiftçilerden satın alınan zirai ürün bedellerinin yanı sıra zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için yapılan ödemeler de tevkifat kapsamındadır.

Zirai ürün bedelleri ile zirai faaliyet kapsamında ödenen hizmet bedellerine ilişkin olarak verilen muhtasar beyannamelere, "Muhtasar Beyannamenin Zirai Ürün Bedellerinden Yapılan Vergi Tevkifatına Ait Ek Föy", ticaret borsalarında yapılan işlemlerin mevcudiyeti halinde; borsaca tasdik edilmiş borsa tescil beyannamesinin bir örneği, aynı dönem içinde birden fazla alım-satım muamelesinin olması halinde borsa tescil beyannamesinin yerine aynı bilgileri içeren borsa tarafından onaylanmış bir listenin eklenmesi gerekmektedir.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi zirai mahsulün alış bedelinin vergi kesintisine tabi olabilmesi için, satanın çiftçi diğer bir deyimle üretici olması (gelir vergisine tabi olan veya olmayan) gerekir. Zirai mahsullerin ticari kazanç sahipleri veya kurumlar tarafından satılması halinde, zirai kazanç söz konusu olmadığından kesinti yapılmaz. Örneğin bir un fabrikasının buğday tacirinden buğday alması halinde, satılan mal zirai ürün olmakla beraber vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Yaş sebze ve meyve komisyonculuğu yapanlar ticari faaliyette bulduklarından çiftçilerden aldıkları zirai ürünün bedeli üzerinden kesinti yapacaklardır. Ancak kendilerinin bu ürünleri daha sonra ticari faaliyette bulunan kişilere satmaları halinde kesinti yapılmayacaktır.

Canlı hayvanların müstahsilleri tarafından et olarak satılması halinde de satın alan tarafından vergi kesintisi yapılacaktır.

GVK Geçici 76. madde uyarınca 10.02.2005 tarih ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar 31.12.2014 tarihine kadar gelir vergisinden istisna olup istisna edilen bu kazançlar üzerinden GVK'nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaması gerekmektedir. Söz konusu geçici maddeye ilişkin olarak 4 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 4. maddesi ile 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne eklenen 38.2. bölümünde "Gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (11) numaralı bendi çerçevesinde vergi kesintisi yapılması da söz konusu olmayacaktır" şeklinde açıklama yapılmıştır. Bu durumda çiftçiler tarafından ürünlerinin lisanslı depoya tevdi ve karşılığında alınan ürün senedini satmak suretiyle elde ettikleri kazanç üzerinden GVK'nın 94/11 maddesi kapsamında tevkifat yapılmayacaktır.

GVK'nın 94/11'inci maddesi uyarınca çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;

- a) Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,
 - i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için %1
 - ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için %2
- b) Diğer zirai mahsuller için,
 - i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için %2
 - ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için %4
- c) Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,
 - i) Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için %2,
 - ii) Diğer hizmetler için %4
- d) Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için %0 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacaktır.

2.4.3- Serbest Meslek Kazançlarında Tevkifat Uygulaması

Gelir Vergisi Kanununun 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 Kanununun 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 erbablarına yapılan ödemelerin vergi kesintisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 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 Kanununun 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 Kanununun 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 Kanununun 94. maddesinin 2. bendinin b alt bendinde ise aynı kanunun 18. maddesinde yer alan telif kazançları istisnası kapsamında yapılan ödemelerin dışında serbest meslek erbablarına 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 beyanname 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.

6456 sayılı Kanunun 15’inci maddesiyle GVK’ya eklenen geçici 84’üncü maddede serbest meslek kazançlarına yapılan tevkifata bir istisna getirilmiştir. Madde hükmüne göre Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde, proje karşılığı sağlanan hibelerle finanse edilen serbest meslek ödemelerinden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94’üncü maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır. Geçici 84’üncü maddenin yürürlük tarihi 18.04.2013’tür.

2.4.4- Ücretlerde Tevkifat Uygulaması

GVK'nın 94'üncü maddesinin 1 numaralı bendinde "hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre" denilmek suretiyle ücretlerin gelir vergisi kesintisine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Görüldüğü üzere, tüm ücret ödemelerinde yapılacak gelir vergisi kesintisi tek oranla sınırlandırılmamış, GVK'nın 103'üncü maddesine göre artan oranlı tarifeye uygun olarak vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür

GVK'nın 96'ncı maddesi uyarınca vergi kesintisi ücretin safi tutan üzerinden yapılacaktır. Safi ücret ise brüt ücretten Sosyal Güvenlik Kurumu primleri, OYAK gibi kurumlarca kesilen kesenekler ile sendika aidatları, işsizlik sigortası primleri ve ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, sakatlık, işçilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler düşüldükten sonra kalan tutardır.

6327 sayılı Kanununun 5'inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 63'üncü maddesinde yapılan değişiklik uyarınca, 01.01.2013 tarihinden itibaren, ücretliler için vergiye tabi ücret matrahından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının indirim konusu yapılması mümkün değildir.

94'üncü maddenin 1'inci bendine göre, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemeler (istisnadan faydalanan ücretler hariç) safi tutarları üzerinden dikkate alınacak, bu safi tutardan varsa GVK'nın 31'inci maddesinde öngörülen engellilik indirimi düşüldükten sonra GVK'nın 103'üncü maddesindeki vergi oranları uygulanmak suretiyle vergi kesintisi miktarı bulunacaktır.

GVK'nın 104'üncü maddesi ilke olarak gelir vergisinin yıllık olarak hesaplanmasını öngörmektedir. Ancak ücret gelirinin nakden veya hesaben ödeme ile elde edilmiş sayılacağı dikkate alındığında, günlük veya aylık ücret ödemesinde bulunan işverenler verginin yıllık hesaplanması yöntemini uygulamayacaklar, hizmet erbabına takvim yılı başından itibaren yaptıkları safi ücret ödemeleri toplamı GVK'nın 103'üncü maddesinde belirlenen gelir dilimi içinde kaldığı sürece o oranı, aştığı tarihte ise aşan kısım için aşan kısmından sonra gelen dilimin oranını uygulayarak vergi keseceklerdir. Diğer yandan GVK'nın 97'nci ve VUK'un 238'inci maddelerine göre işverenler, hizmet erbabına ödedikleri ücretin safi tutarının o yıl içindeki toplamını ve GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca yaptıkları vergi kesintisini VUK'da yazılı ücret bordrolarında veya bordro yerine geçen diğer kayıtlarda göstermek zorundadırlar.

Gelir Vergi Kanununun 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 faydalanan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri;
- Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler

2.4.5- Gayrimenkul Sermaye İratlarında Tevkifat Uygulaması

Gelir Vergisi Kanununun 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
- Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden
- Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait diplomatik statüsü bulunmayan gayrimenkullerin kiralanması 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 kiralanması karşılığında bu vakıflara yapılacak kira ödemelerinden tevkifat yapılmayacaktır.

Örnek 1:

Bir gerçek kişi 2014 yılının şubat ayında işyeri olan gayrimenkulünü aylık net 20.000 TL ile kiraya vermiş ise, yapılacak vergi kesintisini kiracı üstlenmiş demektir. Bu durumda net kira tutarından hareketle brüt tutarın tespit edilmesi ve brüt tutarın % 20'sinin gelir vergisi tevkifatı olarak ilgili dönem beyannamesine intikal ettirilmesi gerekmektedir. Aşağıda gelir vergisi kesintisi hesaplanmıştır.

BK = Aylık Brüt Kira Tutarı

BK - (BK x %20) : 20.000 TL

Brüt Kira Tutarı : 25.000 TL (20.000/0,80)

G.V. Kesintisi : 5.000 TL (25.000 TL x %20)

Örnek 2:

Bir işyerini 10.03.2014 tarihinde kiralayan ve iki yıla ait 20.000 TL kira bedelini Mart 2014 döneminde ödeyen vergi sorumlusu ödemeyi yaparken 2009/14592 sayılı BKK uyarınca %20 oranında 4.000 TL gelir vergisi kesintisi yapacak ve Mart 2014 dönemine ilişkin olarak Nisan ayının 23'üncü günü akşamına kadar vereceği muhtasar beyanname ile beyan edecektir. İşyeri sahibine yapılacak net ödeme miktarı ise 16.000 TL olacaktır.

2.4.6- 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.

5281 sayılı kanununun 30. maddesi ile 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanununa geçici 67. madde eklenmiştir. 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 Kanununa 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 kaynaktan vergilenmesi ticari faaliyetlere dahil olmayan gelirler için kaynaktan yapılan bu vergilemenin nihai vergi olması amaçlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi aynı kanununun 94. maddesinden farklı olarak ödemeyi yapanlar, geliri elde edenler ve tevkifat oranları açısından farklı düzenlemeler yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 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.

Yine GVK geçici 67 ile aynı kanununun 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 düzenlemeye GVK'nın geçici 67. maddesinin 2 nolu fıkrasında yer verilmemiştir. Buna göre kanunla kurulan bir derneğin 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen hazine bonusundan elde ettiği faiz geliri üzerinden GVK 94/7. bendi uyarınca tevkifat yapılmazken anılan kanunun geçici 67. maddesine göre yapılması gerekmektedir.

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

2.4.6.1- Her Nevi Tahvil, Hazine Bonusu ve Kamu İdaresi Tarafından Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirler

Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5. bendinde yazılı her nevi tahvil ve hazine bonusu 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.

2.4.6.2- Mevduat Faizi, Özel Finans Kurumlarından Elde Edilen Kar Paylarına İlişkin Tevkifat Uygulaması

Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 7 ve 12 nolu bentlerinde sayılan banka ve özel finans kurumlarından elde edilen faiz ve faiz niteliğindeki kar paylarından 01.01.2006 tarihinden itibaren GVK'nın geçici 67/4. maddesi uyarınca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. 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.

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.

2.4.6.3- Kar Paylarında Tevkifat Uygulaması

Kurumlar vergisi mükelleflerinin kurum karını dağıtımaları durumunda, GVK'nın 94'üncü maddesinin 6/b bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapma zorunluluğu bulunmaktadır. Bu ödemelerin vergiden muaf kurumlara yapılması durumunda ise KVK'nın 15/2'nci bendi uyarınca tevkifat yapılacaktır.

GVK'nın 94/6-b maddesine göre;

- i- Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.) (% 15),
- ii- Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz. (% 15),
- iii- GVK'nın 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutan üzerinden 01.01.2006 tarihinden sonra geçerli 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5520 Kurumlar Vergisi Kanununun 30/6 numaralı bendi uyarınca % 15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Bakanlar Kurulu bu madde uyarınca yapılacak

tevkifat oranını 2006/10731 sayılı BKK ile 23.07.2006 tarihinden sonra % 15 olarak belirlemiştir. 2009/14593 sayılı BKK'da da tevkifat oranında herhangi bir değişikliğe gidilmemiştir. Kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarda, dağıtılsın dağıtılmasın stopaj uygulamasına son verilmiş ve istisna kaynaklı olsun ya da olmasın tüm kazançların dağıtımını halinde stopaj yapılması öngörülmüştür.

Stopaj, kar payını elde edenin tam mükellef kurum olması durumunda yapılmayacak, diğer tüm durumlarda yani kar payını elde edenin tam mükellef gerçek kişi, dar mükellef gerçek kişi veya kurum (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç) ya da gelir veya kurumlar vergisine tabi olmayan kişi veya kurumlar olması hallerinde ise yapılacaktır.

Diğer taraftan yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumlarda stopajın, karın ana merkeze aktarılması aşamasında ana merkeze aktarılan tutar üzerinden yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yapacakları kar dağıtımlarına yönelik bir başka düzenleme de GVK geçici 62'nci maddede yer almaktadır. Buna göre;

Kurumlar vergisi mükelleflerinin;

- 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançları,
- Yukarıdakiler dışında kalıp, 31.12.2002 veya daha önce sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,
- Aynı madde ile GVK'ya eklenen Geçici 61'inci madde kapsamında (yatırım indirimi yönünden GVK'nın bu kanunla değiştirilmeden önceki maddelerine tabi kazançlar) %19,8 oranında tevkifata tabi tutulmuş kazançlarının,

dağıtılması halinde GVK'nın 94/6-b maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

2.4.6.4- Repo Gelirlerinde Vergi Kesintisi

Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 14 nolu bendinde 'menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile ikitsap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler' olarak tanımlanan repo gelirleri 01.01.2006 tarihinden itibaren GVK'nın Geçici 67/4'üncü maddesi kapsamında %15 oranında tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilecektir. Geçici 67. maddenin 5 numaralı bendi uyarınca ödemeyi yapanın vergi muafiyetinin bulunup bulunmaması veya vergiden muaf olup olmaması durumu değiştirmeyecek, her hal ve karda bu ödemeler üzerinden GVK'nın Geçici 67'nci maddesi kapsamında tevkifat yapılacaktır.

2.4.6.5- Tüzel Kişiliği Haiz Emekli Sandıkları, Yardım Sandıkları ile Emeklilik ve Sigorta Şirketleri Tarafından Katılımcılara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 15 numaralı bendinde yer alan düzenleme ile aynı kanunun 75/15'inci maddesinin a ve b bentlerinde sayılan ödemelerden vergi kesintisi yapılması hükme bağlanmıştır. Söz konusu bentte yer alan vergi kesintisine ilişkin oranlar 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- a) GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendinde yer alan menkul sermaye İratlarından %15,
- b) GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendinde yer alan menkul sermaye İratlarından %10,

Öte yandan 6327 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 22'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında yapılan ve 29.08.2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklik uyarınca, tevkifata tabi irat tutarlarına herhangi bir istisna uygulanması söz konusu değildir.

Katılımcı tarafından hak kazanılmaması nedeniyle Devlet katkılarının ve bunlara isabet eden irat tutarlarının Hazine'ye geri ödenmesi durumunda, söz konusu Devlet katkısı tutarına isabet eden irat tutarları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

2.4.6.6- Vergi Cennetlerine Nakden ve Hesaben Yapılan ve Tahakkuk Ettirilen Ödemeler Üzerinden Yapılacak Tevkifat

GVK'nın 94/2'nci fıkrası hükmü ile Bakanlar Kuruluna çeşitli ülkelerde yerleşik ve faaliyette olanlara yapılacak nakden veya hesaben ödemeler üzerinden veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden ayırım yapılmaksızın %30 oranında tevkifat yapılabilmesine yönelik düzenleme yetkisi verilmiştir. Amacı itibarı ile Vergi Cenneti olarak adlandırılan ve ülkemiz vergi sistemine göre son derece düşük düzeyde veya herhangi bir vergi bulunmayan ülkelere yapılan her türlü ödemeleri tevkifat yolu ile vergilendirmektir. GVK'nın 94'üncü maddesinde yapılan bu düzenleme dar mükellefler tarafından KVK'nın 30'uncu maddesinin 7 numaralı fıkrasında benzer nitelikte tevkifat düzenlemesi yapılmıştır.

Tevkifat oranının ödeme türü, faaliyet konusu yada sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlenebileceği, sifra kadar indirilebileceği konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Ancak Bakanlar Kurulu hem bu kapsamda değerlendirilecek kişi ve kurumların bulunduğu ülkeler, hem de bu kapsamda ödeme türü, faaliyet konulan veya sektörler itibarı ile uygulanacak tevkifat oranlarını henüz açıklamamıştır.

2.5- 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. Gelir Vergisi Kanununun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 44'üncü maddelerinde; beyanname gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir/kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibarıyla yapılacaktır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmayacaktır.

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 dilerse ortağı buldukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. 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 taşımaması 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 vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirilmesine mahsustur (GVK madde 84). Muhtasar beyanname tevkifat usulü vergilendirme söz konusudur. Tevkifat usulünde vergi asıl borçludan değil, vergi sorumlusundan talep edilmektedir.

3.1- 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.

3.2- Muhtasar Beyannamenin Şekli ve İçeriği

Gelir Vergisi Kanununun 99. maddesinde; “Muhtasar beyannamenin şekil, içerik ve ekleri ile üçer 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 beyanname aşağıda belirtilen bilgileri ihtiva etmelidir:

- a) Tevkifat yapanın adı ve soyadı veya unvanı ile adresi;
- b) Muhtasar beyannamenin ilgili bulunduğu ay veya aylar,
- c) Aylık ücret bordrolarının icmalı,
 - Hizmet erbabının sayısı,
 - Hizmet erbabına verilen ücretler tutarı,
 - Ücretlerden yapılan vergi tevkifatının (vergi kesintisi) tutarı (Üç aylık muhtasar beyannamelerde her aya ait bordronun icmalı ayrı gösterilir),
- d) 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,
 - Ödemeden yapılan vergi tevkifatı,
- e) Muhtasar beyannamenin tanzim (düzenleme) tarihi ve yetkili imza.

Ayrıca, 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.

3.3- Vergi Tevkifatının Beyanı ve Ödemesi

Gelir Vergisi Kanununun “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 buldukları 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 buldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine ocak, nisan, temmuz ve Ekim aylarının yirmi üçüncü günü akşamına kadar verebilirler. (GVK Madde 98)

3.4- Muhtasar Beyanname Vermeyecek Olanlar

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

4- MUHTASAR BEYANNAMENİN DOLDURULMASINA İLİŞKİN ÖRNEK

Bay J, Ankara İvedik OSB'de madeni yağ ürünleri imalatı ve ticareti işiyle uğraşmakta ve 20 işçi çalıştırmaktadır. Tüm çalışanlar bekar olup, hiçbirinin çocuğu bulunmamaktadır. Mükellefin Ocak-2014 döneminde yaptığı bazı ödemeler aşağıdaki gibidir.

- Satış mağazasında çalışan 6 kişiye 18.000 TL gayrisafi ücret ödenmiştir. Ayrıca imalat faaliyetinde asgari ücretli 14 kişi çalışmaktadır.
- Muhasebe hizmeti karşılığında SMMM Bay X'e 3.000 TL brüt ödemede bulunulmuştur.
- Bay Y'den kiralanan işyeri için yıllık 36.000 TL brüt kira ödemesi yapılmıştır.
- Esnaf muafliğından faydalanan Bayan H'den yaptığı diğer hizmet alımları nedeniyle 1.000 TL brüt ödemede bulunmuştur.

Bay J işletmesinde çalıştırdığı işçi sayısı 10 kişiyi geçtiğinden muhtasar beyannamesini aylık verecektir.

Bay J'nin Ocak 2014 dönemine ilişkin olarak vereceği Muhtasar Beyanname örneği aşağıdaki gibi doldurulacaktır.

4.1- Ücret ve Ücret Sayılan Ödemeler ile Kesintilerin Hesaplanması

Mükellefin yanında asgari ücretli hariç 6 kişi çalışmakta ve her biri 3.000 TL gayrisafi ücret almaktadır. Ücretlere ilişkin bölümde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, safi ücrete ulaşabilmek için, Sosyal Güvenlik Kurumu primi çalışan payı ve işsizlik sigortası primi çalışan payının gayrisafi ücretten indiril-

mesi gerekir. Bununla birlikte, yazımızın ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere gerçek usulde ücret elde edenler Asgari Geçim İndirimi müessesesi kapsamında değerlendirilecektir. Örneğimizde çalışan kişilerin tümü bekar ve çocuksuz oldukları için, Ocak 2014 döneminde elde ettikleri gelirin, asgari geçim indirimi kapsamında değerlendirilecek kısmı 16 yaşından büyükler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %50'si tutarındadır. Bu kapsamda asgari geçim indirimi kapsamında uygulanacak istisna dolayısıyla, her bir çalışan (1.071x0,50x0,15=)80,33 TL daha az vergi ödeyecektir.

Ücret ödemelerinin gayrisafi tutarları üzerinden yapılacak kesintilerin ücret alan kişi bazında yapılması gerekmektedir. Söz konusu kesintilere ilişkin hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır.

Gayrisafi Ücret	3.000 TL
İndirimler	450 TL
-S.G.K. Primi Çalışan Payı	420 TL
(3.000 TL x %14 =)	
-İşsizlik Sigortası Primi Çalışan Payı	30 TL
(3.000 TL x %1 =)	
Gelir Vergisi Matrahı	2.550 TL
Gelir Vergisi Tutan	382,50 TL
(2.550 TL x %15 =)	
Asgari Geçim indirimi	80,33 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	302,17 TL
Damga Vergisi	22,77 TL
(3.000 TL x %0,759=)	

Diğer taraftan mükellefin imalat faaliyetinde asgari ücretli 14 kişi çalışmaktadır. Asgari ücret ödemelerinin gayrisafi tutarları üzerinden yapılacak kesinti ve istisna (asgari geçim indirimi tutarı) tutarı ile gelir vergisi ve damga vergisi aşağıdaki gibi olacaktır. (Brüt asgari ücret 16 yaşından büyük işçiler için 01.01.2014 tarihinden itibaren aylık 1.071 TL olarak uygulanmaktadır.)

Gayrisafi Ücret	1.071,00 TL
İndirimler	160,65 TL
- S.G.K. Primi Çalışan Payı	149,94 TL
(1.071 TL x %14 =)	
-İşsizlik Sigortası Primi Çalışan Payı	10,71 TL
(1.071 TL x %1 =)	
Gelir Vergisi Matrahı	910,35 TL
Gelir Vergisi Tutan	136,55 TL
(910,35 TL x %15 =)	
Asgari Geçim İndirimi	80,33 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	56,22 TL
Damga Vergisi	8,13 TL
(1.071 TL x %0,759=)	

Muhtasar Beyannameye İntikal Ettirilecek Bilgiler

Yukarıda yer alan hesaplamalar tek işçiye ödenen ücretler üzerinden yapılmıştır. Aşağıda asgari ve diğer ücretler ile ilgili olarak muhtasar beyannameye intikal ettirilmesi gereken bilgiler hesaplanmıştır. (Mükellef tarafından yapılan bu hesaplamaların ücret bordrolarında gösterilmesi zorunludur.)

a) Asgari Ücretlere İlişkin Bilgiler (011 Kodu ile Beyannameye Aktarılacak)

Ödemelerin Gayrisafi Tutan 14.994,00 TL

(1.071 TL x 14=)

Gelir Vergisi Kesintisi 1.911,00 TL

(136,55 TL x 14 =)

Mahsup Edilecek AGİ 1.124,62 TL

(80,33 TL x 14=)

Damga Vergisi Kesintisi 113,82 TL

(8,13 TL x 14 =)

b) Diğer Ücretlere İlişkin Bilgiler (012 Kodu ile Beyannameye Aktarılacak)

Ödemelerin Gayrisafi Tutarı 18.000 TL

(3.000 TL x 6=)

Gelir Vergisi Kesintisi 2.295 TL

(382,501L x 6 =)

Mahsup Edilecek AGİ 481,98 TL

(80,33TL x 6=)

Damga Vergisi Kesintisi 136,62 TL

(22,77 TL x 6 =)

4.2- Serbest Meslek İşleri Dolayısıyla Yapılan Ödemeler ve Kesintilerin Hesaplanması (022 Kodu ile Beyannameye Aktarılacak)

2014 yılı Ocak ayında SMMM Bay X'e mali müşavirlik hizmeti karşılığı yapılan 3.000 TL brüt ödeme tutan üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Buna göre serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla yapılan ödemeler üzerinden kesilecek verginin tutan (3.000 TL x %20 =) 600 TL olmaktadır.

4.3- Mal ve Hakların Kiralanması Karşılığında Yapılan ödemeler ve Kesintilerin Hesaplanması (041 Kodu ile Beyannameye Aktarılacak)

Bay Y'den kiralanan işyeri için yapılan brüt 36.000 TL tutarındaki kira ödemesi üzerinden %20 oranında ve 7.200 TL tutarında gelir vergisi kesintisi yapılacaktır.

4.4- Diğer Hizmet Alımları İçin Yapılan ödemeye İlgili Hesaplama (145 Kodu ile Beyannameye Aktarılacak)

GVK'nın 94/13-d maddesi uyarınca, diğer hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden, ödeme-yi yapan kişi ve kuruluşlarca yapılacak tevkifat oranı 2009/14592 sayılı BKK ile %10 olarak belirlenmiştir.

Bu durumda mükellefin diğer hizmet alımları için Bayan H'ye yaptığı brüt 1.000 TL tutarındaki ödemedan (1.000 TL x %10 =) 100 TL tutarında gelir vergisi tevkifatı yapılarak beyan edilecektir.

EK:

Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde yer alan kazanç ve iratlardan yapılacak vergi tevkifat oranları 2009/14592 sayılı BKK, 2010/1182 sayılı BKK, 2011/1854 sayılı BKK, 2012/3322 sayılı BKK, 2012/3571 sayılı BKK ve 2013/4552 sayılı BKK ile aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir:

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	0%
Borsa Yatırım Fonları ile Konut Finansmanı Fonları ve Varlık Finansmanı Fonu Kazançları	056	GVK Geç. Md. 67/8	0%
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	19,80%
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	10%
GVK' nın 75/16'ncı Maddesinin (a) Alt Bendinde Yer Alan İrat Tutarları	133	GVK Md. 94/16-a	15%
GVK' nın 75/16'ncı Maddesinin (b) Alt Bendinde Yer Alan İrat Tutarları	134	GVK Md. 94/16-b	10%
GVK' nın 75/16'ncı 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 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	15%
4077 s. Kanuna Göre Kapı Kapı Dolaşmak Suretiyle Tüketicieye 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 Yararlanana Mal ve Hizmet Alımları Karşılığında Yapılan Ödemeler	145	GVK Md. 94/13-a	2%
Esnaf Muaflığından Yararlanana Hurda Mal Alımları Karşılığında Yapılan Ödemeler	146	GVK Md. 94/13-b	2%
Esnaf Muaflığından Yararlanana Mal ve Hizmet Alımları Karşılığında Yapılan Ödemeler	145	GVK Md. 94/13-c	5%
Esnaf Muaflığından Yararlanana Mal ve Hizmet Alımları Karşılığında Yapılan Ödemeler	145	GVK Md. 94/13-d	10%

5- SONUÇ

Vergilemede genel kural, verginin mükellef tarafından verilecek yıllık beyannameye göre tarh ve tahakkuk ettirilmesi olmakla beraber, bir kısım gelir unsurlarının vergilendirilmesinde bu gelirlerin beyan edilmesi beklenmeksizin, mükellefe bu gelirleri sağlayan vergi sorumlularınca, elde edilen gelirden kesinti yolu ile vergi alınarak ilgili vergi dairesine ödenmesi esası getirilmiştir. Vergi kesintisi, vergi tevkifatı veya stopaj kesintisi olarak isimlendirilen bu işlemin uygulaması ve beyanı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 119 ve 121'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Bunun dışında en kapsamlı vergi tevkifatı düzenlemesi 01.01.2006 tarihinde 5281 sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen geçici 67'nci madde ile yapılmıştır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 2009/14592 sayılı BKK, 2010/1182 sayılı BKK, 2011/1854 sayılı BKK, 2012/3322 sayılı BKK, 2012/3571 sayılı BKK ve 2013/4552 sayılı BKK
- 252 nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 275 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 82 nolu Gelir Vergisi Kanunu Sirküleri
- 376 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- Beyanname Düzenleme Rehberi 2014, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2014, Hesap Uzmanları Derneği Yayını
- KORHAN, G. Gelir Vergisi Tevkifat Uygulaması ve Muhtasar Beyanname, Vergi Raporu 2014