

DENET SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 26.02.2019
Sirküler No : 2019/044

2018 YILINA İLİŞKİN GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ DÜZENLEME REHBERİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 1'inci maddesine göre, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.

Gelire giren kazanç ve iratlar Kanun'un 2'nci maddesine göre şu unsurlardan oluşmaktadır:

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlar.

Bu kazanç ve iratların elde edilmesi, hesaplanması, diğer gelir unsurlarıyla birlikte değerlendirilmesi ve neticede gelir vergisi beyannamesinin hazırlanması ile ilgili açıklamalar bu Sirkülerimizin konusunu oluşturmaktadır.

İzleyen bölümlerde önce 2018 yılında gelir vergisi beyanlarını etkileyen değişiklik ve uygulamalar, sonra gelir unsurları itibarıyla beyan esasları açıklanacaktır.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2018 yılında 9 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'dan fazla ülkede bulunan 1.600 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 80.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

1.	2018 YILI GELİR VERGİSİ BEYANLARINI ETKİLEYEN DEĞİŞİKLİK VE UYGULAMALAR:....	4
2.	ÇEŞİTLİ GELİR UNSURLARININ TÂBİ BULUNDUĞU VERGİLEME REJİMLERİ:	8
3.	GELİR UNSURLARI İTİBARIYLA VERGİLENDİRME VE BEYAN ESASLARI:	9
3.1.	Ticarî Kazançlar:	9
3.2.	Esnaf Muaflığından Yararlanan Kazançlar:	9
3.3.	Basit Usulde Vergiye Tâbi Ticarî Kazançlar:	9
3.4.	Arızî Ticarî Kazançlar:	11
3.5.	Yıllık Beyan Esasında Vergiye Tâbi Ticarî Kazançlar:	11
3.6.	Ticari Kazancın Tespitinde İndirilebilecek Giderler:	11
3.7.	Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler:	13
3.8.	Ticari Kazançtan İndirim Konusu Yapılabilecek İndirim ve İstisnalar:	15
4.	ZİRAİ KAZANÇLAR:	17
4.1.	Stopaj Usulüne Göre Vergiye Tâbi Ziraî Kazançlar:	17
4.2.	Gerçek Usulde (Yıllık Beyan Esasında) Vergiye Tâbi Ziraî Kazançlar:	18
4.3.	5300 Sayılı Kanun Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerine İlişkin İstisna: ...	18
5.	ÜCRETLER:	18
5.1.	Vergiden Müstesna Ücretler:	20
5.2.	Gelir Vergisi Stopaj Teşviki Uygulamaları :	21
5.3.	Engellilik İndirimi:	22
5.4.	Vergi Karnesi Esasına Göre Götürü Usulde Vergiye Tâbi “Diğer Ücretler”:	23
5.5.	Stopaj Esasında Vergiye Tâbi Ücretler:	23
5.6.	Stopaj Esasında Düz Oran Üzerinden Vergiye Tâbi Sporcu Ücretleri:	25
5.7.	Yıllık Beyan Esasında Vergiye Tâbi Ücretler:	26
6.	SERBEST MESLEK KAZANÇLARI:	27
6.1.	Telif Kazançları İstisnası:.....	27
6.2.	Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası:	27
6.3.	Serbest Meslek Kazancının Tespiti:	28
6.4.	Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Hasılattan İndirilecek Giderler:	28
6.5.	Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Tevkifatı:.....	29
6.6.	Arızî Serbest Meslek Kazançları:	29
7.	GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI:	30
7.1.	Konut İstisnası:	31
7.2.	Gayrimenkul Sermaye İradının Safî Tutarının Tespiti:.....	35
7.3.	Gayrisafî Kira Hâsılatı:	35
7.4.	Emsal Kira Bedeli Esası:	35
7.5.	Gerçek Giderler:	36
7.6.	Götürü Gider:	37
7.7.	Gayrimenkul Sermaye İratlarında Stopaj:	37
7.8.	Yıllık Beyan Esasında Vergileme:	37
8.	MENKUL SERMAYE İRATLARI :	38
8.1.	Menkul Sermaye İratlarında İndirim Oranı Uygulaması:	40
8.2.	Menkul Sermaye İratlarında İstisna Uygulaması:	40
8.2.1.	Kar Paylarında İstisna Uygulaması:	40
8.2.2.	Diğer Menkul Sermaye İratlarında İstisna :	43
8.3.	Yıllık Beyana Tâbi Olmayan Menkul Sermaye İratları :	43
8.4.	GVK'nın Geçici 67 inci Maddesine Göre Stopaja Tabi Buldukları İçin Beyana Tâbi Olmayan Menkul Sermaye İratları (Geçici Md: 67/7):	43
8.5.	Beyan Sınırının Aşılması Halinde Stopaja Tabi Tutulmuş Oldukları İçin Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları:	45
8.6.	Beyan Sınırının Hesabı:	46
8.7.	Stopaja Tâbi Olmaması ve Yıllık Belli Bir Tutarı Geçmeleri Sebebiyle Yıllık Beyan Esasında Vergiye Tâbi Bulunan Menkul Sermaye İratları :	47
8.8.	Menkul Sermaye İratlarında Safî İrat Tutarının Tespiti ve Beyan Edilmesi:	47
9.	DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR :	48

9.1.	Değer Artışı Kazançları ile Bazı Arızî Kazançlara Ayrı Ayrı Uygulanan İstisnalar:	49
9.2.	Değer Artışı Kazançlarında İktisap Bedelinin ÜFE Artış Oranında Arttırılması (Maliyet Bedeli Revizesi):	49
9.3.	Değer Artışı Kazançlarının Nev'ileri:	50
9.4.	Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasından Doğan Değer Artışı Kazançları:	51
9.5.	Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar:	52
9.6.	Değer Artışı Kazançlarının Yıllık Beyan Esasında Vergilenmesi:	53
10.	ARIZÎ KAZANÇLAR:	53
11.	GEÇİCİ VERGİ:	54
12.	GELİRİN TOPLANMASI VE YILLIK BEYAN:	54
12.1.	Beyanname Verilip Verilmeyeceği, Ailenin Her Bir Ferdi İçin Ayrı Ayrı Değerlendirilecektir:	55
12.2.	Zarar, Hayat/Şahıs Sigorta Primi, Bağış/Yardım, Sponsorluk, Ar-Ge ve Eğitim/Sağlık Harcaması vb. İndirimler:	55
12.3.	Yıllık Gelir Vergisi Tarifesi :	57
12.4.	Gelir Vergisinde İndirim Uygulaması:	58
12.4.1.	Ücret Gelirlerinin Yıllık Beyannameye Diğer Gelirler İle Dahil Edilmesi Halinde Gelir Vergisi İndirimi:	58
12.4.2.	Büyük Ölçekli Yatırımlar İle Bölgesel Uygulama Kapsamında Gerçekleştirilen Yatırımlarda İndirim Uygulaması:	59
12.4.3.	Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi:	61
12.5.	Stopaj Yoluyla Ödenen Vergilerle Geçici Verginin Yıllık Beyannameye Mahsubu:	62
12.6.	Mahsup Fazlası Stopajın İadesi:	62
12.7.	Geçici Verginin Mahsup ve İadesi:	65
12.8.	Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS):	65
12.9.	Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi :	66
12.10.	Beyanname Verme ve Ödeme Zamanı:	67
12.11.	Yıllık Gelir Vergisi Beyannameleri ve Eklerinin Düzenlenmesi	67
Sırasında Uyulacak Esaslar:		67
12.12.	Beyannameye Eklenerek Belgeler:	68
12.13.	Beyannamelerin Elektronik Ortamda Gönderilmesi:	69
12.14.	Defter Beyan Sistemi:	69
12.15.	Hazır Beyan Sistemi:	70
12.16.	İhtiyari Beyan :	71
12.17.	Maliye Bakanlığı'nın Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Diğer Hizmetleri :	72
13.	SİRKÜLERİMİZİN EKLERİ :	73
ÖZEL KANUNLAR UYARINCA İNDİRİME KONU EDİLEBİLECEK VEYA GİDER YAZILABİLECEK BAĞIŞLARA İLİŞKİN TABLO..... Hata! Yer işareti tanımlanmamış.		

1. 2018 YILI GELİR VERGİSİ BEYANLARINI ETKİLEYEN DEĞİŞİKLİK VE UYGULAMALAR:

1.1. Had ve Tutar Değişiklikleri:

Bilindiği gibi, vergilendirmeyi ilgilendiren bazı had ve tutarlar yıldan yıla Bakanlar Kurulu Kararı¹ ya da yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın mükerrer 123 üncü maddesi, GVK'nın muhtelif maddelerinde yer alan maktu had ve tutarların artış usulünü düzenlemektedir.

Bakanlar Kurulunca 2018 yılına ilişkin bir belirleme yapılmadığı için, GVK'nın 21, 23/8, 31, 47, 48, mükerrer 80, 82, 86, 89/15 ve 103 üncü maddelerinde yer alan had ve tutarların 2018 yılında uygulanacak miktarları Maliye Bakanlığınca, GVK'nın mükerrer 123 üncü maddesinde belirtilen usule uygun olarak 2017 yılı için % 14,47 olarak ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle belirlenmiş ve 302 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile aşağıdaki şekilde ilan edilmiştir.

Maktu Had ve Tutar	2017 Yılı İçin Geçerli Tutar	2018 Yılı İçin Geçerli Tutar
Konut istisnası	3.900	4.400
Vergiden müstesna yemek	14 (KDV dahil 15,12)	16 (KDV dahil 17,28)
Engellilik indirimi		
-Birinci derece engelli	900	1.000
-İkinci derece engelli	470	530
-Üçüncü derece engelli	210	240
Değer artış kazançlarına ilişkin istisna	11.000	12.000
Arızî kazançlara ilişkin istisna	24.000	27.000
Basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan yapılan yıllık indirim	8.000	9.000
Tevkifat ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin beyanname verme sınırı	1.600	1.800
Genel beyan sınırı	30.000	34.000

¹ 24/6/2018 tarihinde birlikte yapılan Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Cumhurbaşkanlığı seçimleri sonucunda Cumhurbaşkanının and içerek göreve başladığı tarih olan 9/7/2018'de yürürlüğe giren 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Gelir Vergisi Kanununun muhtelif maddelerinde Bakanlar Kuruluna tanınmış olan yetkiler Cumhurbaşkanına geçmiştir.

Ayrıca 302 no.lu Tebliğ ile gelir vergisi tarifesinin 2018 yılı için geçerli olacak gelir dilimleri de belirlenmiştir. Diğer yandan 305 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile bazı menkul sermaye iratları için uygulanan indirim oranı 2018 yılı için % 141,41 olarak açıklanmıştır. Yani 2018 yılı indirim oranı da 2017 yılında olduğu gibi 1'den büyük çıkmıştır. Bu nedenle, indirime tabi gelirler 2018 yılına ilişkin olarak da beyan edilmeyecektir.

1.2. Bazı Düzenlemeler:

2018 yılını etkileyen ve aşağıda ilgili bölümlerinde detaylı olarak açıklanan bazı düzenlemeler ve uygulama değişiklikleri özetle şunlardır:

- Bilindiği gibi, GVK'nın geçici 82 inci maddesine göre, 31.12.2017 tarihine kadar, 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun ek 5 inci maddesi kapsamına giren bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişilerin, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları hisselerin tutarlarının %75'i gelir vergisinden müstesnadır. Bakanlar Kurulu, maddede geçen 31.12.2017 tarihini beş yıla kadar uzatmaya yetkili olup, bu yetkisini 2017/11176 Sayılı Karar ile kullanmış ve GVK'nın geçici 82 inci maddesindeki süreyi 31 Aralık 2022 tarihine kadar (bu tarih dahil) uzatmıştır. Böylece, söz konusu indirimin 31 Aralık 2022 tarihine kadar (bu tarih dahil) kesintisiz bir şekilde uygulanmasını sağlamıştır.
- 7103 sayılı Kanununun 3 üncü maddesi ile, GVK'nın Esnaf Muaflığını düzenleyen 9 uncu maddesinde yapılan düzenleme ile Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 10 kW'a kadar (10 kW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinden üretilen elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satan gerçek kişiler esnaf muaflığı kapsamına alınmıştır. (Yürürlük; 27/03/2018).

GVK'nın 9'uncu maddesinin son fıkrası uyarınca; esnaf muaflığının, GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü olmadığından, farklı bir düzenleme yapılmadığı sürece, söz konusu ihtiyaç fazlası elektrik alımını yapan firmaların, alım bedeli üzerinden %5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

Bakanlar Kurulu, 2018/11750 sayılı Kararname'nin 3 üncü maddesi ile, Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında esnaf muafiyetinden yararlananlara

ihtiyaç fazlası elektrik bedeli olarak yapılan ödemeler üzerinden yapılacak gelir vergisi kesintisi oranını % 0 (Sıfır) olarak belirlemiştir. Bu düzenleme, Kararnamenin yayım tarihi olan 18/05/2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

- 7103 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile GVK'nın ücretlerde istisnayı düzenleyen 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen 16 numaralı bent ile işverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisna edilmiştir. (İşverenlerce bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşmamak üzere bu istisnadan yararlanılır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu bentte yer alan %15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Bakanlar Kurulu, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.) (Yürürlük; 27/03/2018).
- 7103 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi ile GVK'nın 32'nci maddesine eklenen fıkra ile, bekâr ve çocuksuz bir asgari ücretlinin durumu esas alınmak suretiyle, net ücreti vergi tarifesi uygulanması nedeniyle içinde bulunulan yılın Ocak ayına ilişkin ödenen net ücretin (Temmuz ayından sonra ise Temmuz ayında geçerli olan net ücretin) altında kalanlara, net ücretlerinde meydana gelen bu azalmaları telafi edecek şekilde kalıcı olarak ilave asgari geçim indirimi sağlamıştır. (Yürürlük; 27/03/2018).
- 7103 sayılı Kanun'un 5 ve 7 nci maddeleri ile hizmet erbabına iş sözleşmesi sona erdikten sonra çeşitli adlar altında (iş kaybı, iş sonu, iş güvencesi, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesi tazminatı gibi) yapılan ödemelerin gelir vergisi ve istisna karşısındaki durumuna ilişkin aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır:
 - Kanunun 7'nci maddesi ile GVK'nın 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına 7 numaralı bent eklenmek suretiyle, **hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar ücret sayılan ödemeler arasına dahil edilmiştir.**

- Kanunun 5'inci maddesi ile GVK'nın 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi (a) ve (b) bendi şekilde yeniden düzenlenmiş, eski (7) numaralı bent hükmü (a) alt bendi olarak aynen korunmuş (yani 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarından istisna edilen tutarlar aynen devam ettirilmiş), (b) alt bendi ile hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Her iki düzenleme de Kanun'un yayım tarihi olan 28.03.2018 itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Böylece, anılan Kanunlar uyarınca ödenecek kıdem tazminatlarından istisna edilecek tutar hesap edilirken, metne eklenen (7) numaralı bendin (b) alt bendinde sayılan ödemeler de dahil edilerek, ödemeler toplamı üzerinden bir defa istisna uygulanması, istisnayı aşan tutarların ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması hükme bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığı, 303 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4 üncü bölümünde, hizmet erbabına ödenen tazminatların vergilendirilmesi ile istisna uygulamasına ilişkin açıklamalarda bulunmuştur.

Ancak, 7103 sayılı Kanunun yayımından önceki dönemler için bu ödemeler üzerinden kesilen gelir vergilerinin iadesine yönelik olarak çok sayıda dava açılması ve bu davaların İdare aleyhine sonuçlanması üzerine, 7162 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile GVK'ya geçici 89 uncu madde eklenmek suretiyle, 27/3/2018 tarihinden önce işten ayrılan hizmet erbabına, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında yasal haklarına ek olarak ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlardan yapılan gelir vergisi kesintisinin dava açılmaması veya açılan davalardan vazgeçilmesi şartıyla red ve iadesi sağlanmıştır. Bu geçici madde 30/01/2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

- Bu kapsamda yapılan son düzenleme niteliğindeki 7162 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile GVK'nın 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi değiştirilmek suretiyle,
 - Ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlara ilişkin istisna aynen korunmuştur.
 - İşsizlik nedeniyle verilen tazminatlardan sadece 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve 4857 sayılı İş Kanununa göre ödenen işe başlatmama tazminatına istisna uygulanacağı hükme bağlanmış, bu kanunlar haricinde işsizlik nedeniyle ödenen tazminatlar istisna kapsamı dışına çıkarılmıştır.

Bu düzenleme 30/01/2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

- 7162 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile GVK'nın mükerrer 121 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan "10 Türk lirasına" ibaresi "250 Türk lirasına" şeklinde değiştirilmek suretiyle beyannamelere ait damga vergisinin ödenmemesinden kaynaklanan sorunlar giderilmiştir. Düzenleme damga vergisi ile sınırlı olmadığından her bir beyanname itibarıyla 250 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler şartın ihlali olarak değerlendirilmeyecektir.

7162 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile ayrıca anılan bende "ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz." ibaresinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümle eklenmiştir:

"Vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması halinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla bu şart ihlal edilmiş sayılmaz."

7162 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi, 1/1/2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim şartlarının varlığı açısından dikkate alınmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girdiğinden, 2018 yılına ilişkin gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim uygulaması yapılırken, 2018 ve önceki iki yıl için de 250 TL'lik yeni tutar dikkate alınacaktır. Buna göre, 2016 veya 2017 yılındaki 10 TL'yi aşan eksik ödeme nedeniyle 2018 yılı için indirimden yararlandırılmayan mükellefler, 2018 ve önceki iki yılda (2016 ve 2017) her bir beyanname itibarıyla 250 TL'yi aşan eksik ödeme bulunmaması şartıyla indirimden yararlanabileceklerdir.

- 7161 sayılı Kanunun 5 inci maddesi ile GVK'nın geçici 76 ncı maddesinde yapılan değişiklikle, 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların 31.12.2018 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmesine ilişkin süre, 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmıştır. (Yürürlük; 01.01.2019).

2. ÇEŞİTLİ GELİR UNSURLARININ TÂBİ BULUNDUĞU VERGİLEME REJİMLERİ:

193 Sayılı GVK'nın yürürlükte olan hükümlerine göre, aşağıda sayılan dört ayrı vergileme rejimi mevcuttur.

- * Yıllık beyan esası (Md:85) ;
- * Münferit beyan esası (Md: 101) ;
- * Vergi tevkifatı (kesinti veya stopaj) esası (Md:94 ve Geçici Md:67) ;
- * Vergi karnesi esası (Md:64) ;

Kanuna göre geçerli olan esas rejim, yıllık beyan esasıdır. Stopaj veya vergi karnesi ya da münferit beyan esasına göre vergilenmesi öngörülme ve vergiye tâbi olan tüm gelir unsurlarının, yıllık beyannamede toplanması ve artan oranlı vergi tarifesi uygulanmak suretiyle vergilenmesi gerekmektedir.

Bunlardan münferit beyan esas, sadece dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermek zorunda olmayanlar ile ilgilidir.

Bu kısa açıklamadan sonra aşağıda, sadece dar mükellefleri ilgilendiren münferit beyan esas bir tarafa bırakılarak çeşitli gelir unsurlarının, **tam mükellefiyete tâbi olanlar** tarafından hangi esasa göre vergiye tâbi oldukları, Kanundaki sıra dâhilinde açıklanmaya çalışılacaktır.

3. GELİR UNSURLARI İTİBARIYLA VERGİLENDİRME VE BEYAN ESASLARI:

3.1. Ticarî Kazançlar:

GVK'nda ticarî kazanç, **esnaf** muaflığından yararlanan ticari kazançlar (Md:9), **basit** usulde vergiye tâbi ticarî kazançlar (Md:47), **arızî** ticarî kazançlar (Md:82) ve **yıllık beyan** esasında vergiye tâbi ticarî kazançlar (Md:37) olmak üzere dört gruba ayrılmıştır.

3.2. Esnaf Muaflığından Yararlanan Kazançlar:

GVK'nın 9'uncu maddesinde yer alan esnaf gelir vergisinden muaftır. Esnaf muaflığına ilişkin genel ve özel şartlar bu maddede düzenlenmiştir.

GVK'nın 9'uncu maddesinin son fıkrasında yer alan hükme göre, bu muaflığın stopaj yolu ile alınan vergilere şümûlü bulunmamakta ve tevkiyat yapmak zorunda olanlar tarafından vergiden muaf esnafa ödenen mal ve hizmet bedelleri stopaja tâbi bulunmaktadır (Md:94/13). Bundan da anlaşılacağı üzere esnaf muaflığı aslında istisnaî bazı **ticarî kazançlara ilişkin stopaj yolu ile vergileme usulünden başka** bir şey değildir.

Vergiden muaf esnafa yapılan ödemelere ilişkin stopaj oranı, el emeğine dayalı emtia bedelleri ve bunların imali karşılığında ödenen hizmet bedelleri ile hurda mal alımlarında % 2, diğer mal alımlarında % 5 ve diğer hizmet alımları ile bedeli birbirinden ayrılamayan mal ve hizmet alımlarında %10'dur (Md:94/13)

3.3. Basit Usulde Vergiye Tâbi Ticarî Kazançlar:

İş hacmi belli bir seviyenin altında olan ticarî kazanç sahiplerine uygulanan bu usulde, ticarî kazancın defter tutulmaksızın belgeye dayalı hâsılat ve giderlerin mukayesesi suretiyle tespiti (Md:46) ve yıllık beyan esasında vergilenmesi söz konusudur.

Basit usule tâbi olmanın genel ve özel şartları ile bu usulden yararlanamayacak olanlar GVK'nın sırası ile 47, 48 ve 51'inci maddelerinde düzenlenmiştir.

6663 sayılı Kanunla GVK'nın 89 uncu maddesine eklenen 15 no.lu bent uyarınca, ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin beyan ettikleri ticari kazançlarına 9.000 TL'lik kazanç indirimi uygulanır.

Bu kapsamda;

- Ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin beyan ettikleri ticari kazançlara herhangi bir süre sınırı olmaksızın indirim uygulanır.
- İndirim, basit usule tabi mükelleflerin sadece ticari kazançlarına uygulanacak olup, beyana tabi diğer gelir unsurlarının da (kira geliri, menkul sermaye iradı vb.) bulunması halinde bu gelirlere indirim uygulanmaz. Ayrıca, vergilendirme döneminde kazanç elde edilmemesi veya 9.000 TL'nin altında kazanç elde edilmesi nedeniyle yararlanılmayan indirim ertesi yıllara devretmez.
- Ticari kazancı basit usulde vergilendirilen mükellefler, genç girişimcilere ilişkin 75.000 TL'lik kazanç istisnası ile 9.000 TL'lik kazanç indirimden birlikte yararlanamazlar. Bu iki imkândan hangisinden faydalanacaklarını mükellefler kendileri belirlerler.
- Basit usule tabi mükelleflerin herhangi bir nedenle takvim yılı içerisinde gerçek usule geçmeleri durumunda 9.000 TL'lik indirimden yararlanılamaz.
- Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar 292 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Basit usulün şartlarını haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden, 47 nci maddede yazılı şartları taşıyanlardan arka arkaya iki hesap döneminin iş hacmi 48 inci maddede yazılı hadlerden düşük olanlar, yazılı talepleri üzerine bu şartın gerçekleşmesini takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçebilirler. İşin eş ve çocuklara devri halinde iş hacminin hesabında devirden önceki süreler de dikkate alınır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenler hiçbir suretle basit usulde vergilendirilmezler. (GVK Md.46, 6322 sayılı Kanunun 7.maddesiyle değişen altıncı fıkra; Yürürlük 15.06.2012)

Gerçek usulde vergilendirilmekte iken işini terk eden mükellefler ile basit usulün şartlarını kaybedenlerden gerçek usulde vergilendirilmeye başlamadan önce işini terk eden mükellefler, terk tarihini takip eden yılın

başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönemezler. Bu hüküm, işin eş veya çocuklara devri halinde de uygulanır. (GVK Md.46, 6322 sayılı Kanununun 7.maddesiyle eklenen yedinci fıkra; Yürürlük 15.06.2012)

Kazancı basit usulde tespit edilen ticarî kazançtan ibaret bulunanlar, yıllık beyannamelerini yetkili vergi dairesine, izleyen yılın **Şubat ayının 25'ine** kadar vermek ve tarh edilen vergilerini Şubat ve Haziran aylarında (ay sonuna kadar) olmak üzere iki eşit taksit halinde ödemek zorundadırlar (GVK'nın 92 ve 117/1'inci maddeleri).

Basit usule tâbi olanlardan, diğer gelir unsurları dolayısıyla yıllık beyanname vermek zorunda olanlar, bu gelir unsurları için verecekleri yıllık beyannameye basit usule tabî kazançlarını da dâhil ederler ve beyan ve ödeme süreleri açısından genel esaslara tâbi olurlar. (Beyan 25 Mart akşamına kadar, ödeme Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte)

3.4. Arızî Ticarî Kazançlar:

Ticarî muamelelerin arızî olarak yapılmasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar, ziraî ve meslekî nitelikteki diğer arızî kazançlarla birlikte "*Arızî Kazançlar*" ismini taşıyan ayrı bir gelir unsuru teşkil etmektedir. (Md:82).

Bu sebeptendir ki bunlar hakkında arızî kazançlara ilişkin bölümde bilgi verilecektir.

3.5. Yıllık Beyan Esasında Vergiye Tâbi Ticarî Kazançlar:

Ticarî ve sınaî faaliyetlerden elde edilen ticarî kazançlardan, yukarıda açıklananlar dışında kalanlar, tutulan defterlere dayanılarak bilânço veya işletme esasına göre tespit edilir ve yıllık beyan esasında vergiye tâbi tutulur (Md:38 ve 39). Safî kazancın tespiti sırasında hâsılatın indirilmesi kabul edilen ve edilmeyen giderler 40 ve 41 inci maddelerde yer almaktadır.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerine ait özel esaslar Kanununun 42 ilâ 44'üncü maddelerinde, ulaştırma işlerine ait kazançların ne şekilde tespit edileceği ise 45'inci maddede düzenlenmiştir.

3.6. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilebilecek Giderler:

GVK'nın 40 ıncı maddesine göre, safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilmektedir:

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan **genel giderler** (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.),

- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında **iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı** (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin mahiyeti icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan),
- İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen **zarar, ziyan ve tazminatlar**,
- İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile orantılı **seyahat ve ikamet giderleri** (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla),
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan **taşıtların giderleri**,
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi **ayni vergi, resim ve harçlar**,
- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (İşletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir.)
- İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre **sendikalara ödenen aidatlar** (Ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz),
- İşverenler tarafından ücretliler adına **bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları** (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse bu Kanunun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.),
- Fakirlere yardım amacıyla **gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli**,
- Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen **işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar** (Bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim

konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamaz.)

Diğer taraftan GVK'nın 90 ıncı maddesine göre,

- Gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler Gelir Vergisi'nin matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez.
- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri, vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez.

3.7. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler:

3.7.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler:

GVK'nın 41 inci maddesine göre, aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul edilmemektedir:

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)
- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;
- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;
- Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;
- Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

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

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve

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

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

- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin % 50'si (**90/1081 sayılı B.K.K. ile sıfır**) (Bakanlar Kurulu, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir).
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları;
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

- **Finansman gider kısıtlaması:**

Her ne kadar 6322 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle GVK'nın 41/9 uncu maddesi, 1.1.2013 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yeniden düzenlenmek suretiyle, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmının vergi matrahından indirilmeyeceği, belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu hükmüne bağlanmış olmasına rağmen, bu konuda henüz bir **Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanmadığından finansman gider kısıtlaması bu yıl da uygulamaya girmemiştir.**

3.7.2. Diğer Kanunlara göre İndirimi Kabul Edilen veya Edilmeyen Giderler:

- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun (II) sayılı tarifesinde yer alan taşıtlar ile bu Kanundaki tarifelerde yer alan taşıtlardan sadece ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtların vergileri gider yazılabilir. Bunların dışındaki

taşıtlar için ödenen motorlu taşıt vergileri gider olarak indirilemez.

- Özel İletişim ve Şans Oyunları Vergilerinin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.
- Katma Değer Vergisi mükellefleri, kullanmak üzere satın aldıkları ödeme kaydedici cihazların her biri için % 100'e kadar amortisman oranı seçebilirler. Amortisman ayırma imkânı bulunmayanlar ise alış bedelinin tamamını vergiye tabi kazançlarının tespitinde indirim konusu yapabilirler.
- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/b maddesi uyarınca, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılamaz, bunların gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekir.
- Ödenmemiş sosyal sigorta primleri gider olarak dikkate alınamaz. (5510 sayılı Kanun Md.88)
- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58 inci maddesi uyarınca, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile indirilebilecek katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez. İndirilemeyen katma değer vergisi gider veya maliyet olarak dikkate alınır.
- Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir.

Bu şekilde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz. (GVK Geç. Md. 84)

3.8. Ticari Kazançtan İndirim Konusu Yapılabilecek İndirim ve İstisnalar:

Ticari kazançta uygulanacak istisnalar ve indirimler şunlardır:

- PTT acentelerinde kazanç istisnası (Mük.Md.18),
- Genç girişimcilerde 75.000 TL'lik kazanç istisnası (Mük.Md.20),
- Sergi ve panayır istisnası (Md.30),
- Serbest bölgelerde elde edilen kazançlara ilişkin istisna (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Geç. Md. 3),
- Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası (Md.20),
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna (4691 sayılı Kanun Geç.Md.2),
- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna (4490 sayılı Kanun Md.12),
- Sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazançların % 50'sine ilişkin istisna (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Md.5/B),
- Bağ-Kur Primi indirimi,
- Basit usule tabi olanlarda engellilik indirimi,
- Yatırım indirimi (GVK Geç. Md.69)²

² 5479 sayılı Kanunla yatırım indirimi 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış, ancak GVK'na eklenen geçici 69'uncu madde ile, geçmişle ilgili bazı yatırımlara, indirim tutarlarının 31.12.2005 tarihinde geçerli hükümlere göre hesaplanması ve indirim dışı kazançların o tarihteki gelir vergisi oranları üzerinden vergilenmesi şartıyla belli bir süre yatırım indiriminden yararlanma imkanı sağlanmıştır. Bu imkanın 2008 yılı sonunda sona ermesine rağmen Anayasa Mahkemesi 2006/95 Esas, 2009/144 sayılı Kararı ile, yatırım indirimini 3 yıl ile sınırlayan geçici 69'uncu maddedeki hükmü Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir. Bunun üzerine 6009 sayılı Kanunla geçici 69 uncu madde değiştirilmiş ve süre kısıtlaması ortadan kaldırılmıştır. Ancak bu defa da indirimin kazancın % 25'i ile sınırlı olarak yapılabileceği yönünde yeni bir kısıtlama getirilmiştir. Ayrıca indirimden yararlananlara cari vergi oranının uygulanacağı hükme bağlanmıştır. 6009 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerden yatırım indirimini kazancın %25'i ile sınırlayan hüküm de, [Anayasa Mahkemesi'nin 09.02.2012 gün ve E:2010/93 K:2012/20 sayılı Kararı](#) ile Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiştir. Bu nedenle, ticari kazancın tespiti sırasında herhangi bir sınırlama olmaksızın yatırım indirimi uygulama imkanı bulunmaktadır.

4. ZİRAÎ KAZANÇLAR:

GVK'nın 52'nci maddesinde, ziraî faaliyetlerden doğan kazancın ziraî kazanç olduğu belirtildikten sonra ziraî faaliyet, ziraî işletme, çiftçi ve mahsul kavramları tanımlanmıştır.

Ziraî kazançların tamamı, herhangi bir muafiyet ve istisna söz konusu olmaksızın gelir vergisine tâbidir.

Ziraî kazançlar, biri **gerçek usul** ve diğeri de **stopaj usulü** olmak üzere, sadece iki usule göre vergiye tâbi bulunmaktadır (Md:53).

4.1. Stopaj Usulüne Göre Vergiye Tâbi Ziraî Kazançlar:

GVK'nın 54'üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçiler ile bir adet biçerdövere veya bu nitelikteki bir motorlu araca, yahut on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları, gerçek usulde tespit edilerek yıllık beyan esasına göre, diğer bütün çiftçilerin kazançları ise gayrisafî tutarları üzerinden stopaj esasına göre vergiye tâbi tutulur. Stopaj esasına tabi olan çiftçiler beyanname vermezler.

GVK'nın 94/11'inci maddesine göre, çiftçilere, bunlardan satın alınan mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden kesilecek vergi oranları, son olarak 03.02.2009 tarihinden geçerli olmak üzere 2009/14592 Sayılı Kararname ile tespit edilmiştir. Halen geçerli olan stopaj GV oranları şöyledir:

- Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için, ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlarda % 1 ve diğerlerinde %2
- Bunlar dışında kalan diğer tüm ziraî mahsuller için, ticaret borsalarına tescil ettirilerek satın alınanlarda % 2 ve diğerlerinde % 4
- Ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetlerden orman ürünlerine ilişkin olanlarda % 2 ve diğerlerinde % 4
- Çiftçilere yapılan, doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemelerinde % 0'dır.

Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar için yıllık beyanname verilmesi ve diğer gelirler için yıllık beyanname verilmesi halinde bunların beyannameye dahil edilmesi mümkün değildir (Md:86/1-a).

Ziraî ürün bedelleri üzerinden tevkif edilen vergilerin, tevkif yolu ile ödenen diğer vergilerde olduğu gibi, mutlaka aylık olarak, ertesi ayın 23'üncü günü akşamına kadar (Md:98) muhtasar beyanname ile beyan edilmesi ve tarh edilen verginin beyannamenin verildiği ayın 26'ncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir (Md:119). Ziraî ürün

tevkifatları açısından üç ayda bir beyan usulü geçerli olmayıp, her ay muhtasar beyanname verilmesi şarttır.

4.2. Gerçek Usulde (Yıllık Beyan Esasında) Vergiye Tâbi Ziraî Kazançlar:

Ziraî kazancın gerçek usulde tespiti, esas itibariyle ziraî işletme hesabı esasına göre yapılır.

Bu esasa göre ziraî kazanç, hâsılat ile giderler arasındaki farktır (Md:55). Hâsılatın hangi unsurlardan oluştuğu, Kanunun 56'ncı, giderlerin neler olduğu 57'nci ve hâsılattan indirilmeyecek giderler 58'inci maddesinde açıklanmıştır. Ziraî istihsalde kullanılan gayrimenkullerin (bina ve arazi) satışından doğan kârlar ve zararlar hâsılatla dâhil edilmez (Md:56/5). Bu usule göre yapılacak tespit sırasında, hesap dönemi başında mevcut mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonunda mevcut olanların değeri ise hâsılatla ilâve edilir (Md:55).

Gerçek usulde vergiye tâbi ziraî kazancın işletme esasına göre tespiti kural olmakla beraber, dileyen çiftçilerin, yazılı talepte bulunmak şartı ile, müteakip yıldan itibaren bilânço esasına tâbi olmaları mümkündür. Bu takdirde, iki yıl geçmedikçe bilânço esasından dönülemez, kazancın bu esasa göre tespiti, 56 ilâ 58'inci maddelerde yazılı kurallara uyularak öz sermaye mukayesesi suretiyle yapılır (Md:59).

4.3. 5300 Sayılı Kanun Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerine İlişkin İstisna:

5904 Sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen ve 6527 sayılı Kanunla değiştirilmiş bulunan geçici 76'ncı madde uyarınca; 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, **31/12/2023 tarihine kadar** gelir ve kurumlar vergisinden müstesna olup, istisna edilen bu kazançlar üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi kapsamında tevkifat yapılmaz. Anılan madde uyarınca münhasıran bu kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmez, bu kazançlar verilecek beyannamele de dâhil edilmez.

Dolayısıyla tarımsal ürünlerin, 5300 Sayılı Kanun kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin devri yoluyla teslim edilmesi durumunda; 31/12/2023 tarihine kadar, GVK'nın 94/11'inci maddesi kapsamındaki gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak ve bu senetlerin teslimi dolayısıyla 31/12/2023 tarihine kadar elde edilecek kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmeyeceği gibi bu kazançlar verilecek beyannamele de dâhil edilmeyecektir.

5. ÜCRETLER:

GVK'nın 61'inci maddesine göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı

(mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

Aşağıda belirtilen ödemeler de ücret sayılır:

- GVK'nın 23'üncü maddesinin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları³,
- Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler,
- Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler,
- Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (7103 Sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle eklenmiş olup, yürürlük tarihi 27.03.2018'dir.).

Vergi karnesi esasına göre götürü vergiye tâbi “diğer ücretler” bir tarafa bırakılacak olursa, ücretlerden Kanunda belirtilen istisnalar dışında kalanlar, esas itibariyle stopaj usulünde ve istisnaen de yıllık beyan esasında vergiye tâbidir.

GVK'nın 63'üncü maddesine göre, ücretin safi tutarı tespit edilirken aşağıdaki indirimler yapılır:

- Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri,

³ Kanun'la kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri birliklerin personelinin malullük, yaşlılık ve ölümlerinde yardım yapmak üzere kurulan sandıklardan ödenen ve en yüksek devlet memuruna ödenen tutarı aşmayan kısım istisna kapsamındadır.

- Sosyal güvenlik destekleme primi,
- OYAK ve benzeri kamu kurumlarınca yapılan yasal kesintiler,
- Hayat / şahıs sigorta primleri,⁴
- İşçi sendikalarına ödenen aidatlar,
- Engellilik indirimi.

Bilindiği gibi, 5615 sayılı Kanunla ücretlilerde **vergi indirimi** 1.1.2007 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmış, yerine 1.1.2008 tarihinden geçerli olmak üzere asgari geçim indirimi getirilmiştir.⁵

2018 yılında ücretlere ilişkin vergileme rejimi aşağıda kısaca açıklanmıştır:

5.1. Vergiden Müstesna Ücretler:

GVK'nın 23 üncü maddesinde 17 bent halinde sayılan ücretlerle 24 ilâ 29'üncü maddelerinde sayılan ücret niteliğindeki çeşitli ödemeler gelir vergisinden müstesnadır.

Ayrıca muhtelif kanunlarla da bölgesel ve sektörel teşvikler kapsamında gelir vergisinden istisna edilmiş ücretler söz konusudur. Bunların en yaygın olanları şunlardır:

- Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan ve bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin FOB bedelinin % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerce istihdam edilen ücretlilere ödenen ücretler (Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği yılın sonuna kadar),
- 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi uyarınca, teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personeline bu görevleri ile ilgili olarak ödenen ücretler (31.12.2023 tarihine kadar),

⁴ GVK'nın 63/3 üncü maddesine göre, sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını (2018 yılı gelirleri için asgari ücretin yıllık brüt tutarı 24.354 TL'dir.) aşamaz. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.)

⁵ 2018 yılında geçerli asgari geçim indirimi tutarları 2018/02 sayılı İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Sirkülerimizde yer almaktadır.

- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalıştırılan gemi adamlarına ödenen ücretler.

5.2. Gelir Vergisi Stopaj Teşviki Uygulamaları :

- **AR-GE ve Destek Personeline Yönelik Gelir Vergisi Stopaj Teşviki :**

Bilindiği gibi, 31/12/2023 tarihine kadar geçerli olan 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3'üncü maddesinin "Gelir vergisi stopajı teşviki" başlıklı (2) numaralı fıkrası uyarınca, Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar- Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.

5838 sayılı Kanunla, teşvikten geçici bir süre için işverenlerin yararlanmasını sağlamak üzere, anılan teşvik "istisna" yerine "terkin" şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

5838 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle GVK'na eklenen geçici 75'inci madde uyarınca, 31/12/2023 tarihine kadar, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin, bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar ile 5746 sayılı Kanun kapsamındaki temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 95'i, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 90'ı ve diğerleri için yüzde 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmektedir. Başka bir ifade ile söz konusu kişilerin teşvik kapsamına giren vergileri, çalışanların ücretlerinden öncelikle kesilerek muhtasar beyannameye dahil edilmekte, ancak daha sonra bu vergiler muhtasar beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden indirilmek suretiyle terkin edilmekte, dolayısıyla işverenler tarafından ödenmemektedir. Böylece teşvikten işverenler yararlandırılmış olmaktadır.

- **2012/3305 ve 2016/9495 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları Kapsamında Teşvik Belgesine Bağlanan Yatırımlarda İlave İstihdama Sağlanan Gelir Vergisi Stopaj Teşviki (GVK. Geç. Md. 80):**

2012/3305 sayılı Karar uyarınca 6 ncı bölge için düzenlenen teşvik belgeleri, 2016/9495 sayılı Karar kapsamında ise süper teşvik olarak anılan teşviklerden yararlandırılacak yatırımlar için verilen teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarla sağlanan ilave istihdam için, belgede kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla, işçilerin ücretlerinin asgari ücrete tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği tarihten itibaren on yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmesi suretiyle uygulanmaktadır.

- GVK'nın 6728 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen 33 üncü maddesi, uyarınca, Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin (Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin), destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının bu Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilir.

- **Diğer Teşvik Uygulamaları:**

Diğer Kanunlarla öngörülen gelir vergisi stopaj teşviki uygulamalarına, bugün itibariyle sadece Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Kanunu kapsamında belge almış kurumlar vergisi mükellefleri tarafından belge kapsamındaki yatırım veya girişimde çalıştırılan ücretliler gösterilebilir.

5.3. Engellilik İndirimi:

GVK'nın 31 inci maddesine göre, çalışma gücünün asgarî % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgarî % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve

aşağıda engellilik dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.

Asgari Çalışma Gücü Kaybı	Engellilik Derecesi	2018 Yılında Uygulanan Aylık Engellilik İndirimi Tutarı (TL)
%80	1	1000
%60	2	530
%40	3	240

5.4. Vergi Karnesi Esasına Göre Götürü Usulde Vergiye Tâbi “Diğer Ücretler”:

GVK'nın 64'üncü maddesi hükmüne göre, aşağıda sayılan hizmet erbabı, vergi karnesi esasına göre götürü bir şekilde vergiye tâbi bulunmaktadır:

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar;
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler;
- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri;
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar;
- Gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması sebebiyle Danıştay'ın müsbet mütalaası ile Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

“Diğer ücretler”, bu ücret sahiplerinin ikametgâhlarının veya çalışma yerlerinin vergi dairesince, 16 yaşından büyük işçilere ilişkin asgarî ücretin brüt tutarının %25'i matrah ittihaz edilmek ve ücretlere ilişkin yıllık vergi tarifesi uygulanmak suretiyle vergi karnesi esasında vergiye tabidir.

“Diğer ücretlerin” matrahına, tarihine ve ödenmesine ilişkin esaslar GVK'nın 64, 106/2, 108/3, 109/2, 110 ve 118'inci maddelerinde yer almaktadır.

5.5. Stopaj Esasında Vergiye Tâbi Ücretler:

Ücretlerin ve ücret sayılan ödemelerin, bunların gerçek tutarlarına, ücretlere ilişkin yıllık gelir vergisi tarifesi uygulanmak suretiyle aylık (10 ve daha az hizmet erbabı çalıştıranlarda 3 aylık) dönemler itibariyle verilecek muhtasar beyannamelere istinaden vergilendirilmesi esastır. Tevkif edilen vergiler, ertesi ayın 23'üncü günü akşamına kadar vergi

daireesine verilir ve aynı ayın 26 ncı günü akşamına kadar ödenir. (Md:98 ve 119)

Tevkifata tabi tutulmuş bulunan bu ücretler için GVK'nın 86/1-b maddesinde belirtilen esaslara göre yıllık beyanname verilmesine gerek bulunmadığı durumlarda, söz konusu kesinti nihai vergi niteliğini alır.

Sözü edilen 86'ncı maddenin, 1'inci fıkrasının (b) bendi hükmüne göre, 2018 yılında elde edilen **tevkif yolu ile vergiye tâbi tutulmuş ücretlerden** :

- Tek işverenden alınan ücretler, yıllık tutarı ne olursa olsun, beyana tâbi olmayıp stopaj yoluyla vergiye tâbidir (Md: 86/1-b'de yer alan, parantez dışındaki hüküm).
- Birden fazla işverenden alınan ücretlere gelince, birinciden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin yıllık toplamının, yıllık gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2018 yılında 34.000,- TL) aşmaması şartı ile bunlar da (yıllık tutarı ne olursa olsun) ilk işverenden alınan ücretlerle birlikte, yıllık beyan esasında değil stopaj esasında vergiye tâbi tutulacaktır. (Md:86/1-b'de yer alan parantez içindeki hüküm).
- Birinciden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin yıllık toplamının 34.000 TL'lik yıllık beyan sınırını aşması halinde, ilk işverenden alınan ücretler de dâhil olmak üzere, ücret gelirlerinin tamamı beyan esasında vergiye tâbi olur.⁶
- Yukarıdaki kuralların uygulanması sırasında ilk işverenden alınan ücretin, hangi işverenden alınan ücret olduğu Kanunda belirlenmemiş olduğu cihetle, hizmet erbabı tarafından serbestçe tayin edilecek⁷ ve her halde en yüksek ücretin ilk işverenden alınan ücret sayılması yoluna gidilecektir.
- Yukarıdaki açıklamaları örneklerle izah etmek gerekirse:

⁶ Bu düzenleme sadece Türkiye'de tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücretler için geçerlidir. Bir başka ifade ile, birinci işverenden stopaja tabi tutulmuş ücret geliri elde eden ücretlilerin, gerek Türkiye'de gerekse yurt dışında elde ettikleri ve Türkiye'de stopaja tabi tutulmamış bulunan ücretleri GVK'nın 86/1-b maddesine göre, birinciden sonraki işverenden alınan ücret kapsamında değerlendirilemez. Bu nitelikteki ücretlerin yıllık toplamının beyan sınırını aşması halinde ilk işverenden alınan ücretlerin de beyanı istenemez. Ancak Maliye Bakanlığının 28.03.2014 tarih ve 62030549-120[86-2013/587]-647 sayılı Özelgesinde, yurt dışından elde edilmiş ve stopaja tabi tutulmamış ücretlerin yıllık toplamının beyan sınırını aşması halinde ilk işverenden alınan ücretlerin de beyan edilmesi gereğinden söz edilmektedir. Bu özelgeye katılmıyoruz.

⁷ GİB tarafından yayımlanan 11.02.2004 tarih ve 16 seri no.lu Gelir Vergisi Sirküleri'nde, birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağına mükellefler tarafından serbestçe belirlenebileceği belirtilmiştir.

- Bir kimsenin 2018 yılında birinci işverenden aldığı stopaja tâbi tutulmuş yıllık ücret toplamı 250.000 TL ve birinciden sonraki işverenlerden aldığı ücretlerin yıllık toplamı da 40.000 TL. ise 34.000 TL'lik yıllık beyan sınırının aşılmış olması sebebiyle, birden fazla işverenden alınan 290.000 TL tutarındaki bu ücretlerin tamamı yıllık beyan esasında vergiye tâbi tutulacaktır.
- Buna karşılık, aynı kimsenin birinciden sonraki işverenlerden aldığı stopaja tâbi ücretlerin yıllık toplamı 20.000 TL ise, yıllık beyan sınırı olan 34.000 TL'nin aşılmamış olması sebebiyle toplamı 270.000 TL olan bu ücretlerin tamamı, yıllık beyan esasına göre değil stopaj esasına göre vergiye tâbi olacak, yani bunlar üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiler, nihaî bir vergi niteliği kazanacaktır.
- İkinci alternatifte, ikinci işverenden alınan ücretler dahil vergiye tâbi yıllık gelir toplamının tevkif yoluyla vergilenmiş olsun veya olmasın menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte yıllık beyan sınırı olan 34.000,- TL'yi aşması, örneğin 35.000,- TL olması halinde, sadece bu tutar içinde yer alan tevkif suretiyle vergilenmiş 15.000 TL menkul ve gayrimenkul sermaye iratları beyana tâbi olacak ve beyana tâbi olmayan birden fazla işverenden alınmış ücretlerin durumu değişmeyecektir. Çünkü ikinci işverenden alınan ücretlerin toplamı 34.000 TL'yi aşmamaktadır. Örnekteki diğer stopaja tabi gelirler (menkul ve gayrimenkul sermaye iratları), ikinci işverenden alınan ücretler ile birlikte 34.000 TL'yi aştığı için bu gelirlerin beyanı zorunludur.

5.6. Stopaj Esasında Düz Oran Üzerinden Vergiye Tâbi Sporcu Ücretleri:

GVK'nın geçici 72'nci maddesi hükmüne göre, sporculara ücret olarak yapılan ödemeler, 31.12.2019 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Aynı maddeye göre, bu istisnanın tevkif yolu ile ödenecek olan vergiye şümûlü olmadığı cihetle, söz konusu ücretler stopaj yapılarak vergilenmektedir. Stopaj oranları en üst ligdekiler için % 15, en üst altı ligdekiler için % 10, diğer ligler ve lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporcular ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemeler için % 5'tir. Bu ödemeler üzerinden GVK'nın 94 üncü maddesi uyarınca ayrıca stopaj yapılmaz.

GVK'nın geçici 68 inci madde hükmüne göre, 31.12.2020 tarihine kadar Türkiye Jokey Kulübüncü organize edilen yarışmalarda atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler %20 oranında gelir vergisi tevkifatına tâbidir. Ödemeyi yapanın 94 üncü madde kapsamında tevkifat yapma zorunluluğu bulunup bulunmamasının ve 23 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde düzenlenmiş olan istisnanın tevkif yoluyla ödenecek gelir vergisine etkisi yoktur. Türkiye Jokey Kulübü aracılığıyla yapılan ücret ödemelerinde gelir vergisi tevkifatı bu kulüp tarafından yerine getirilmektedir. Bakanlar Kurulu %20 oranını %25 oranına kadar artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye yetkilidir. Ancak, bugüne kadar bu yetki kullanılmamıştır.

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan yukarıdaki gelirler için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmez.

5.7. Yıllık Beyan Esasında Vergiye Tâbi Ücretler:

Aşağıda sayılan ücretler, yıllık beyan esasında vergiye tâbidir:

a) Birinciden Sonraki İşverenlerden Alınanların Tutarının, Yıllık Beyan Sınırını (2018’de 34.000,-TL.) Aşması Halinde Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretler:

Yukarıda açıklandığı üzere bu sınırın aşılması halinde sadece ikinci ve daha sonraki işverenlerden alınan ücretler değil, onlarla birlikte birinci işverenden alınan ücretler de yıllık beyan esasında vergiye tâbidir.

b) Tevkifata Tâbi Olmayan Ücretler:

Bunlar, yabancı bir ülkedeki işverenden doğrudan doğruya alınan ücretler ve yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışan ve aranan şartların mevcut olmaması sebebiyle 16’ncı maddedeki istisnadan yararlanamayan memur ve hizmetlilere ödenen ücretler ile Maliye Bakanlığı’nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zâruret görülen ödemelerdir (Md:95/1-3).

Diğer yandan, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler, GVK’nın 23/14 ncü maddesiyle vergiden müstesna tutulduğundan, bu nitelikteki ücretler beyannameye konu edilmez.

c) Kanunen Tevkifata Tabi Olduğu Halde Üzerinden Fiilen Tevkifat Yapılmayan Ücretler:

Türkiye’de elde edilmesine ve stopaja tâbi olmasına rağmen, ödemeyi yapan işverenler tarafından vergi tevkifatına tâbi tutulmamış olan ücretlerin de, yıllık beyan esasında vergiye tâbi olması gerektiği yolunda görüşlere rastlanmaktadır. Stopaja tâbi vergilerin sorumlusu ve muhatabı, ödemeyi yapan işveren olduğu, dolayısıyla da bu yolla ziyaa uğratılan verginin, vergi için hizmet erbabına rücû hakkı saklı olmak kaydı ile, cezası ile birlikte vergi sorumlusuna tarh edilmesi gerektiği halde (V.U.K. Md:11), böyle yapılmayıp yıllık beyanname vermeyerek vergisini ödemeyen hizmet erbabını cezalı vergi tarhiyatına muhatap kılan bu anlayış, bize göre hatalıdır. Aynı hatalı anlayış diğer gelir unsurlarında da mevcuttur. Böyle hallerde VUK’nun 11 inci maddesinde öngörülen müteselsil sorumluluk hükmünün uygulanması ve sadece işverenden tahsili imkânsız hale gelen vergi ve cezanın hizmet erbabından alınması isabetli olur.

6. SERBEST MESLEK KAZANÇLARI:

GVK'nın 65'inci maddesinde, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı olduğu açıklandıktan sonra, serbest meslek faaliyetinin tarifi yapılmış ve 66'ncı maddede serbest meslek faaliyetini mütad meslek halinde ifa edenlerin serbest meslek erbabı olduğu belirtilerek, yaptıkları işler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılan meslek mensupları sıralanmıştır. Ayrıca Kanununun 67'inci maddesinde, serbest meslek kazancının tespit şekli ve 68'inci maddesinde de serbest meslek kazancının tespiti sırasında indirilecek meslekî giderler açıklanmıştır.

Serbest meslek kazançlarına ilişkin olan telif kazançları istisnası ise Kanununun 18'inci maddesinde düzenlenmiştir.

GVK'nın mükerrer 20 nci maddesinde düzenlenmiş olan, genç girişimcilerde 75.000 TL'lik kazanç istisnası, serbest meslek erbabı için de geçerlidir.

Serbest meslek erbabının küçük bir kısmı vergiden muaf tutulmuştur. Bunlar mesleği küçük yerleşim yerlerinde icra eden ebe, arzuhalci, sağlık memuru gibi kişilerdir. (Md.66/5)

6.1. Telif Kazançları İstisnası:

GVK'nın serbest meslek kazançlarında istisnayı düzenleyen 18'inci maddesi hükmüne göre, maddede tarifi yapılan telif kazançları; bunların kaynaklandığı telif ve ihtira beratları ne şekilde değerlendirilirse değerlendirilsin, devamlı veya arızî olup olmadığına bakılmaksızın, gerek bunların sahipleri ve gerekse kanunî mirasçıları açısından tümüyle vergiden müstesnadır.

Şu var ki, 18'inci maddenin son fıkrasında yer alan hükme göre, bu istisnanın tevkif yolu ile ödenecek vergiye şümûlü bulunmamakta ve bu sebeple telif gelirinin, 94'üncü madde uyarınca kesinti yapmak zorunda olanlardan sağlanması halinde, ödeme yapanların bunun üzerinden, GVK Md.94/2-a gereğince, % 17 oranında stopaj yapmaları gerekmektedir.

6.2. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası:

GVK'nın mükerrer 20 nci maddesine göre, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla 29 yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 TL'ye kadar olan kısmı maddede belirtilen şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.

İstisnadan, 10.02.2016 tarihinden itibaren ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunanlardan Kanunda öngörülen şartları taşıyanlar yararlanır. Dolayısıyla bu tarihten önce işe başlayan mükelleflerin söz konusu istisnadan yararlanmalarına imkân bulunmamaktadır.

İstisna, her vergilendirme döneminde yıllık 75.000 TL olarak uygulanmaktadır. Bir vergilendirme döneminde istisna tutarının altında kazanç elde edilmesi durumunda, istisnadan yararlanılmayan tutar ertesi yıla devretmez.

Genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanma şartları ve uygulamaya ilişkin ayrıntılı açıklamalar 292 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer almaktadır.

6.3. Serbest Meslek Kazancının Tespiti:

Serbest meslek kazançları ister devamlı ve isterse arızî olsun yıllık beyan esasında gelir vergisine tâbidir.

Gerçek usulde kazanç, serbest meslek kazanç defterine istinaden, bir hesap dönemi içinde **taahsil edilen** para ve ayınlar ve diğer şekillerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler ile müşterilerden alınan gider karşılıkları toplamından, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirilmek suretiyle tespit edilir (Md:67).

Serbest meslek kazancında nelerin hâsılat sayılacağı 67'nci maddede ve hâsılattan indirilecek giderler ise 68'inci maddede düzenlenmiştir.

6.4. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Hasılattan İndirilecek Giderler:

Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasılattan indirilir:

- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler. (ikametgâhlarının bir kısmını işyeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İşyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.),
- Hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müstemilatındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27 nci maddede yazılı giyim giderleri,
- Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla),
- Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismanı tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil),

- Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların Giderleri,
- Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller,
- Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri,
- Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar,
- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar,
- Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez.

6.5. Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Tevkifatı:

GVK'nın 94'üncü maddenin ilk fıkrasında sayılan, tevkifat yapmak zorunda olan şahıs ve kuruluşlar (vergi sorumluları) tarafından yapılan serbest meslek ödemeleri (noterlere yapılanlar hariç) aynı fıkranın 2'nci bendi hükmüne göre vergi tevkifatına tâbidir. Tevkifat oranı,

- Telif kazançlarında %17,
- Bunlar dışında kalan serbest meslek ödemelerinde % 20'dir. (Md:94/2-a ve b)

Dar mükellefiyete tabi olanlara, Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında aksi belirtilmediği takdirde, telif ve patent haklarının satışından dolayı yapılan ödemelerden ise % 20 oranında vergi kesintisi yapılır. (Md.94/4)

Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz. (GVK Geç. Md. 84)

6.6. Arızî Serbest Meslek Kazançları:

Arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen hâsılat arızî kazanç sayılır (Md:82/1-4) ve tevsik edilmek kaydı ile yapılan giderler

indirilmek suretiyle safî arızî kazanç tutarı tespit edilerek vergiye tâbi tutulur. (Md:82/II-2)

7. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI:

Gayrimenkul sermaye iradının tarifi GVK'nın 70'inci maddesinde yapılmış olup, hangi mal ve hakların (telif hakları hariç), kimler tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı aynı maddede belirtilmiştir. Maddenin son fıkrası hükmüne göre, vakıf gelirinden hizmet karşılığı olmaksızın alınan hisseler de gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır.

GVK'nın 70 inci maddesine göre kira gelirine konu mal ve haklar aşağıdaki gibidir:

- Arazi, bina (döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,
- Voli mahalleri ve dalyanlar,
- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,
- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.),
- Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır),
- Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,
- Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Gayrimenkul sermaye iradında safî iradın nasıl hesaplanacağı 71'inci maddede, gayrisafî hâsılatın ne olduğu ise 72'nci maddede açıklanmış, 73'üncü maddede

emsal kira bedeli tarif edilerek, beyan edilecek kira bedelinin bundan düşük olamayacağı belirtilmiş ve hangi hallerde emsal bedelinin uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

Kanunun 74'üncü maddesinde ise, safî iradın bulunması için gayrisafî hâsılatın indirilecek gerçek veya götürü giderlerin neler olduğu açıklanmıştır.

Gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin konut istisnası, Kanunun 21'inci maddesinde yer almaktadır.

7.1. Konut İstisnası:

GVK'nın 21 inci maddesi hükmüne göre, binaların konut olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın, belli bir kısmı gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın tutarı 2018 yılı için 4.400 TL'dir.

Birden fazla kişinin ortak olduğu konuttan elde edilen kira gelirine, her ortağın payına düşen kısım üzerinden ayrı ayrı istisna uygulanır.

Birden fazla konuttan kira geliri elde edenler, istisnayı kira gelirleri toplamına bir defa uygulayabilirler.

Kira geliri yılın tamamında elde edilmeyip bir kısmında elde edilmiş bile olsa istisna tam olarak uygulanır. Bu hallerde istisnanın kıst uygulanması söz konusu değildir.

İstisna sadece konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirler için uygulanır. Bir kişi hem konut hem de işyeri kira geliri elde ederse, bunlardan sadece konut kira gelirine istisna uygulanır, işyeri kira gelirine uygulanmaz.

İstisna hâddinin üstünde kira hâsılatı elde edilmesine rağmen bunun beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde istisnadan yararlanılamaz.

Ticarî, ziraî veya meslekî kazançlarını beyan etmek zorunda olanların, konut istisnasından yararlanmaları mümkün değildir.

Ayrıca, istisna haddinin üzerinde konut kirası elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın, ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2018 için 120.000 TL'yi) aşanlar da bu istisnadan faydalanamazlar.

Başka bir ifade ile istisnanın parasal bir sınırı da vardır. Buna göre, istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyana tabi olsun olmasın bir takvim yılı içinde elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratları toplamı gelir vergisi tarifesinin

üçüncü gelir diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2018 için 120.000 TL) aşanlar, konut istisnasından yararlanamazlar.

Bu değişikliğe ilişkin detaylı açıklamalar ve örnekler, 286 seri no.lu Gelir Vergisi Tebliğinde yer almaktadır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, **istisna haddinin altında kira geliri elde edenler**, diğer kazanç ve iratları toplamı ne olursa olsun bu istisnadan yararlanabileceklerdir. Başka bir ifade ile istisna haddinin altında kalan konut kira gelirleri, mükellefin diğer gelirleri toplamı 2018 yılında 120.000 TL'yi aşmış olsa bile istisnadan yararlanabilecektir.

Konut kira gelirin istisna uygulanıp uygulanmayacağına yönelik tutarın tespitinde ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratların, ayrı ayrı veya birlikte elde edilmesine bakılmaksızın, brüt tutarlarının toplamı dikkate alınmalıdır. Söz konusu tutarın tespitinde, belirtilen kazanç ve iratların beyan edilip edilmemesinin ya da bu kazanç ve iratlara herhangi bir istisna uygulanıp uygulanmamasının önemi bulunmamaktadır. İstisna uygulanan gelirlerde hesaplamaya istisna öncesi gelirlerin dikkate alınması gerekmekte olup, bu husus 286 no.lu Tebliğ'deki 6, 7 ve 8 no.lu örneklerde açıklanmıştır.

GVK'nın 23 ve 25 inci maddeleri uyarınca gelir vergisinden müstesna olan emeklilik aylıkları ve ikramiyeleri ile stopaja tabi tutulmuş olduğu için beyan dışı kalan mevduat faizi ve benzeri gelirler de hesaplamada dikkate alınacaktır.

ÖRNEKLER:

Örnek 1- Bay (A), 2018 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 5.000 TL kira geliri ile birlikte tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 50.000 TL işyeri kira geliri ve 50.000 TL mevduat faizi elde etmiştir.

Bay (A)'nın 2018 yılı içerisinde elde ettiği 5.000 TL'lik mesken kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması nedeniyle, istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağına tespitinde bu tutar da hesaplama katılacak olup, elde edilen tüm gelir (kazanç ve iratlar) toplamının 120.000 TL'yi aşması durumunda istisnadan yararlanılamayacaktır.

2018 yılı içerisinde elde edilen gelirler toplamı (50.000 + 50.000 + 5.000 =) 105.000 TL, 120.000 TL'yi aşmadığından Bay (A)'nın elde ettiği kira geliri için istisna uygulanacaktır.

Örnek 2- Bayan (B), 2018 yılında konut olarak kiraya verdiği dairesinden 125.000 TL kira geliri elde etmiştir.

Bayan (B)'nin elde ettiği konut kira geliri (125.000 TL), 120.000 TL'yi aştığından elde edilen kira geliri için istisna uygulanmayacaktır.

Örnek 3- Bay (C), 2018 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 5.000 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 20.000 TL işyeri kira geliri ve 100.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Elde edilen gelir toplamı (5.000 + 20.000 + 100.000 =) 125.000 TL, 2018 yılı için belirlenen tutarı (120.000 TL) aştığından, 5.000 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanamaz.

Örnek 4- Bay (D), 2018 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 3.500 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 15.000 TL mevduat faiz geliri ve 92.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Bay (D)'nin elde etmiş olduğu kira geliri 2018 yılı bakımından öngörülen 4.400 TL'lik istisna haddinin altında kaldığından, bu gelirin istisnaya konu edilip edilmeyeceğinin tespiti bakımından mükellefin elde etmiş olduğu menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve ücret geliri toplamının Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşıp aşmadığına ayrıca bakılmayacaktır. Dolayısıyla Bay (D), elde etmiş olduğu söz konusu mesken kira geliri istisna tutarının altında kaldığından, bu gelir için beyanname vermeyecektir.

Örnek 5- Bayan (E), 2018 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 3.000 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 20.000 TL işyeri kira geliri, birinci işverenden 45.000 TL, ikinci işverenden ise 50.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Bayan (E)'nin elde etmiş olduğu konut kira geliri 2018 yılı bakımından öngörülen 4.400 TL'lik istisna haddinin altında kaldığından, bu kira geliri yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmeyecektir.

Örnek 6- Bay (F), 2018 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 5.000 TL kira geliri, ortağı olduğu anonim şirketten tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 125.000 TL kâr payı elde etmiştir.

Her ne kadar anonim şirketlerden elde edilen kâr payının yarısı Gelir Vergisi Kanununun 22 nci maddesine göre gelir vergisinden istisna olsa da, bu tutarın tamamı mesken kira gelirine istisna uygulanıp uygulanmayacağına yönelik kıyaslamaya esas tutarın tespitinde dikkate alınacaktır. Buna göre, elde edilen gelir toplamı, (125.000+5.000 =) 130.000 TL, 2018 yılı için belirlenen tutarı (120.000 TL) aştığından, 5.000 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanmayacaktır.

Örnek 7- Bayan (G), 2018 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 7.000 TL kira geliri, birinci işverenden 30.000 TL, ikinci işverenden ise 25.000 TL ücret geliri ve gayrimenkul satışından kaynaklı 60.000 TL değer artış kazancı elde etmiştir.

Her ne kadar 2018 yılı bakımından gayrimenkul satışından elde edilen değer artış kazancınının 12.000 TL'si Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesine göre gelir vergisinden istisna olsa da, mesken kira gelirine istisna uygulanıp uygulanmayacağına yönelik kıyaslamaya esas tutarın tespitinde istisna düşülmeden önceki tutarın tamamı dikkate alınacaktır. Buna göre elde edilen gelir toplamı (7.000 + 30.000 + 25.000 + 60.000 =) 122.000 TL, 2018 yılı için belirlenen tutarı (120.000 TL) aştığından, 7.000 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 8- Kamu kurumunda aylık brüt 5.000 TL maaşla çalışan Bay (H), 1/7/2018 tarihinde emekli olup, 65.000 TL emekli ikramiyesi almış ve kendisine 3.500 TL emekli aylığı bağlanmıştır. Ayrıca 2018 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 7.500 TL kira geliri elde etmiştir.

Bay (H)'nın 2018 yılı içerisinde elde ettiği 7.500 TL'lik mesken kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması nedeniyle, istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağına tespitinde bu tutar da hesaplama katılacak olup, elde edilen tüm gelir (kazanç ve iratlar) toplamınının 120.000 TL'yi aşması durumunda istisnadan yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Buna göre, 2018 yılı içerisinde elde ettiği gelir toplamı [(6 x 5.000) + 65.000 + (6 x 3.500) + 7.500 =] 123.500 TL, 2018 yılı için belirlenen tutarı (120.000 TL) aştığından, 7.500 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanmayacaktır.

İstisna uygulamasının kısıtlanmak istenmesi anlaşılır bir şeydir, bu bir tercihtir; ancak düzenlemenin bu şekilde yapılmış olması anlaşılır gibi değildir. Çünkü, çok sayıda kişiyi ilgilendiren bu düzenleme kapsamındaki çoğu kişinin, hesaplama dahil edilmesi gereken brüt gelir tutarlarını tespit edebilmeleri son derece güçtür. Uygulamanın kontrolü de zordur. Kişiler istemeden de olsa hatalı uygulama yapmak durumunda kalabilirler. Bu nedenlerle daha pratik bir düzenleme yapılması isabetli olacaktır. Sonradan istenmeyen cezalı bir durumla karşılaşılması bakımından önerimiz, tereddüt halinde istisnadan hiç yararlanılmaması yönündedir.

7.2. Gayrimenkul Sermaye İradının Safî Tutarının Tespiti:

Gayrimenkul sermaye iratlarında safî irat, tahsil edilen gayrisafî kira hâsılatından 74'üncü maddede sayılan giderler indirilmek suretiyle tespit olunur (Md: 71).

7.3. Gayrisafî Kira Hâsılatı:

Kanunun 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya ayın olarak tahsil edilmiş bulunan kira bedellerinin toplamı, gayrisafî kira hâsılatını teşkil eder. Örneğin 2018 yılında, 2018 yılı kiralarnın yanında daha önce tahsil edilememiş bulunan 2017 ve/veya 2016 yılı kiralarnı da nakden tahsil edilmişse, tüm kiralar 2018 yılının geliri olarak dikkate alınır.

Buna karşılık, gelecek yıllara ilişkin olarak peşin tahsil edilmiş bulunan kira bedelleri, tahsil edildiği yılın değil, ilgili olduğu yılların geliri sayılır. Örneğin 2018 yılında 2018 yılı kira bedellerinin yanı sıra 2019 yılı kira gelirleri de peşinen tahsil edilmiş ise, 2018 yılı için sadece 2018 yılına ilişkin olan kısım dikkate alınır. 2019 yılına ilişkin peşin tahsil edilmiş olan kira ise 2019 yılının geliri sayılacak ve beyan edilip edilmeyeceği, edilecekse beyanı 2019 yılının kurallarına göre belirlenecektir.

Özel maliyet konusu kıymetlerin, kiracı tarafından kira süresinin hitamında rayiç bedellerinden düşük bedelle veya bedelsiz olarak kiraya verene devrinden doğan menfaatler de hâsılatı dâhildir.

Döviz cinsinden elde edilmiş kiralar, tahsil tarihindeki döviz alış kuru esas alınarak TL'na dönüştürülür. Kiranın ayın olması halinde ise tahsil edilen ayın kiralar, VUK hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.

7.4. Emsal Kira Bedeli Esası:

Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri, emsal kira bedelinden düşük olamaz. (Md: 73)

Aşağıdaki hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz (Md: 73/1-4) :

- Boş kalan gayrimenkullerin korunması maksadıyla başkalarının ikâmetine bırakılması;
- Konutların, mal sahiplerinin anne, baba ve kardeşlerinin ikâmetine tahsis edilmesi (Bunlardan her birinin ikametına birden fazla konut tahsis edilmişse, bu konutların yalnız birisi hakkında ve kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz);
- Mal sahibi ile akrabalarının aynı evde ikâmet etmesi;
- Kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralarnalar.

Emsal kira bedeli, bina ve arazide, varsa bunların özel mercilerce veya mahkemelerce takdir ve tespit edilmiş kirası; yoksa VUK'na göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bunların maliyet bedelinin ve bu bedel bilinmiyorsa VUK'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'udur.

1999/1 Seri No.lu GVK İç Genelgesine göre, elde edilen gerçek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu, vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli karşılaştırılması uygulaması yoluna gidilmemektedir. Sözü edilen ispat veya tevsik işlemine ise, ancak beyan edilen kira gelirinin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin karinelerin bulunması veya vergi incelemeleri sırasında yetkililerce talep edilmesi durumunda başvurulmaktadır.

7.5. Gerçek Giderler:

İstisnaya isabet eden kısım hariç, kiraya verilen mal ve hak için kiraya veren tarafından yapılan her türlü idare, bakım, onarım, idame ve sigorta giderleri ile aynî vergi, resim, harçlar ve harcamalara iştirak payları, amortismanlar (kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesine göre belirlenen amortisman haddini aşması halinde dahi gider olarak indirilebilir) mukavelenameye, kanuna ve ilâma dayalı tazminatlar, varsa kiraya verilen mal ve haklar için ödenen kiralara ile kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara harcanan borçlar için ödenen faizler, **sahibi olduğu konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları bir adet konutun kira bedeli** (anılan kira bedelinin indirilemeyen kısmı 88/III Madde uygulamasında gider fazlalığı sayılmaz) indirilecek başlıca gerçek giderlerdir. Para ve vergi cezaları, kira hâsılatından gider olarak indirilemez.

Gerçek gider usulünü tercih eden mükellefler, yukarıda sayılanlar dışında, sahip oldukları konutlardan **birinden** elde ettikleri kira gelirinden, iktisap bedelinin %5'i oranında bir indirim, 5 yıl süre ile yapabilirler. İndirim, giderlerin tenzilinden sonra kalan, ilgili konuta ait kira hâsılatına uygulanır ve artan bir kısım varsa bu tutar zarar mahsubunda nazara alınmaz (Md:74/4).

7.6. Götürü Gider:

Mükellefler, diledikleri takdirde 74'üncü maddede belirtilen gerçek giderlerine karşılık olmak üzere, hâsılatlarının (istisnaya isabet eden kısım hariç) **%15'ini götürü gider** olarak indirebilirler.⁸

Bir mükellefin, tüm kira gelirleri için gerçek veya götürü gider usullerinden sadece birini tercih etmesi mümkündür. Gayrimenkullerden bir kısmı için gerçek ve diğerleri için götürü gider usulü uygulanamaz.

Götürü gider usulünü tercih edenler, iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. (Md:74/III-Fıkra)

Hakları kiraya verenler götürü gider yöntemini uygulayamazlar.

7.7. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Stopaj:

GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar tarafından ödenen tüm kira bedelleri yani işyeri kiralari, aynı maddenin 5/a-c bentleri gereğince %20 oranında gelir vergisi kesintisine tabidir. Stopaj yolu ile ödenen vergiler, yıllık beyan esasına göre vergiye tâbi olan mükelleflerde, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden indirilir, beyana tabî olmayan mükellefler açısından ise nihaî vergi halini alır.

7.8. Yıllık Beyan Esasında Vergileme:

Gayrimenkul sermaye iratları prensip olarak yıllık beyan esasında vergiye tâbidir (GVK Md:85).

Ancak beyana tâbi tüm gelirlerin yıllık tutarları toplamı, yıllık beyan sınırını yani yıllık gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2018'de 34.000,-TL) aşmayan tam mükellefler, Türkiye'de vergi tevkifatına tâbi tutulmuş gayrimenkul ve menkul sermaye iratları için yıllık gelir vergisi beyanname vermezler ve başka gelirleri için beyanname vermeleri halinde bu iratları beyannamelerine dâhil etmezler.

Menkul sermaye iratları ile birlikte gayrimenkul sermaye iratlarını da ilgilendiren, maktu tutarı 2018 için yıllık 1.800,-TL. olan bir başka beyan eşiği daha mevcut olup, bundan menkul sermaye iratları ile ilgili bölümde söz edilecektir.

Buna göre,

- 2018 yılında elde ettiği konut kira geliri istisna tutarı olan 4.400 TL'yi aşanlar,

⁸ GVK'nın 74 üncü maddesinde 7061 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, götürü gider oranı % 25'ten % 15'e düşürülmüştür. Bu değişiklik, 1/1/2017 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 5/12/2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

- Stopaja tabi işyeri kira geliri elde edenlerden, vergiye tabi tüm gelirleri toplamı 2018 yılında beyan sınırı olan 34.000 TL'yi aşanlar⁹,
- Diğer mal ve haklardan, stopaja ve istisna uygulamasına konu olmaksızın 2018 yılında 1.800 TL'yi aşan miktarda kira geliri elde edenler, yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar.¹⁰

8. MENKUL SERMAYE İRATLARI :

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır. (Md.75)

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

- Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler dahil.)
- İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımını sayılmaz.),

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının daha önce vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.

- Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payları,
- Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi, Özelleştirme

⁽⁹⁾ Beyan sınırının hesabında kiralardan istisna ve gider indirimi sonrası tutarlarının dikkate alınması gerekir. Ancak Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı rehberde brüt kira tutarlarının dikkate alınması gerektiğini çağrıştıran ifadeler vardır. Bu yöndeki görüşlere katılmıyoruz.

⁽¹⁰⁾ Vergi kesintisine ve istisna uygulamasına konu olmayan kira gelirleri için geçerli bir beyanname verme sınırı olan bu tutar, istisna mahiyetinde olmadığı için, kira gelirinin bu tutarı aşan kısmı değil, gelirin bu sınırı aşması halinde tamamı beyana konu olur.

İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.),

- Her nevi alacak faizleri,
- Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.),
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponların satışından elde edilen bedeller,
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr, ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve katılım bankalarının kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Repo gelirleri,
- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve Sigorta şirketleri tarafından;
 - a) On yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemedi ayrılanlara ödenen irat (nema) tutarları,
 - b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile diğer sandık ve sigortalardan on yıl süreyle prim veya aidat ödeyenlere ve vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat (nema) tutarları,
 - c) Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat (nema) tutarları.

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

Aynen gayrimenkul sermaye iratları gibi menkul sermaye iratları da esas itibarıyla yıllık beyan esasında vergiye tâbi olmakla beraber bunun yaygın

istisnaları mevcuttur. Menkul sermaye iratlarının sadece küçük bir kısmı beyan esasında vergiye tabi tutulmaktadır. Aşağıda bu konuda özet bilgi verilmiştir:

8.1. Menkul Sermaye İratlarında İndirim Oranı Uygulaması:

Bilindiği gibi, TL cinsinden elde edilen faiz gelirlerinde enflasyondan aşınmayı gidermek amacıyla “*indirim oranı*” uygulaması yapılmakta ve gelirin belli bir kısmı gelir kabul edilmeyerek enflasyondan arındırılmakta, indirim sonrası kalan kısım vergiye tabi tutulmaktaydı.

Bu uygulama, Gelir Vergisi Kanununun 76 ncı maddesinde 5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 inci maddesinin 9 uncu fıkrası uyarınca, 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan hükümlerin geçerli olacağı öngörüldüğünden, 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilen Hazine bonusu ve Devlet tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri için indirim oranı uygulaması devam etmektedir.

Bu nedendir ki, 305 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile bazı menkul sermaye iratları için uygulanan indirim oranı 2018 yılı için % 141,41 olarak açıklanmıştır. Yani 2018 yılı indirim oranı da 2017 yılında olduğu gibi 1’den büyük çıkmıştır. Bu nedenle, indirime tabi gelirler 2018 yılına ilişkin olarak da beyan edilmeyecektir.

1.1.2006 tarihinden önce TL cinsinden ihraç edilen her nev’i tahvil (kamu-özel sektör) ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ile TOKİ ve Özelleştirme İdarelerince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler indirim kapsamındadır. 2018 yılı için bu gelirler, indirim oranının 1’den büyük çıkması nedeniyle beyan edilmeyecektir.

Döviz cinsinden ihraç edilmiş kamu kağıtları ile altına veya ÜFE, TÜFE gibi başka bir değere endekli menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratları ile, menkul kıymet yatırım fonu kar payları, her nev’i alacak faizleri, normal kar payları, mevduat faizi, katılım bankalarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri ile ticari işletmelere dâhil iratlar için indirim oranı uygulanmaz. Menkul kıymet alım-satım kazancının tespiti sırasında da indirim oranı uygulaması yapılmaz, buna karşılık alım-satım kazancı hesaplanırken GVK’nın mükerrer 81’inci maddesi uyarınca, alış bedeli ÜFE artış oranında artırılarak dikkate alınır. Bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır.

8.2. Menkul Sermaye İratlarında İstisna Uygulaması:

8.2.1. Kar Paylarında İstisna Uygulaması:

GVK’nın 22’nci maddesi menkul sermaye iratlarında istisnayı düzenlemekte olup, maddenin 2’nci fıkrasına göre tam mükellef

kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar da dahil olmak üzere elde edilen kar payının tamamı üzerinden 94'üncü madde uyarınca stopaj yapılır. Bu stopajın oranı halen % 15'tir. Stopaj, tam veya dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara veya bu vergilerden muaf olan kişi ve kuruluşlara, kâr payı dağıtıldığı anda yapılmaktadır. Tam mükellef kurumlara ve yabancı kurum şubelerine dağıtılan kâr paylarından ise stopaj yapılmamaktadır.

GVK'nın geçici 61 ve 62'nci maddeleri ile bazı dönemlere ilişkin kazançların kaynaklık ettiği kar paylarına yönelik stopaj ve beyan açısından özel düzenlemeler yapılmıştır.

Bütün bu açıklamalar uyarınca, kar paylarının, ilgili olduğu yıllara ve kaynaklarına göre kar dağıtım stopajı ve yıllık gelir vergisi beyanı karşısındaki durumu, aşağıda tabloda özetlenmiştir.

Kar Payının Kaynağı	Kar Dağıtım Stopajına Tabi Olup Olmadığı (GVK Md. 94/6-b)	Beyan Durumu
1998 ve öncesi yıllara ilişkin kazançlar (İstisna kaynaklı olan ve olmayan)	Tabi değil	Gelir Vergisinden müstesna
1999-2002 yıllarına ilişkin istisna kaynaklı kazançlar	Tabi değil	Elde edilen net kâr payına, bunun 1/9'u eklenir, bulunan tutarın yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınır, beyan sınırının aşılması sebebiyle beyannameye dahil edilmesi durumunda hesaplanan vergiden, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i mahsup edilerek kalanı ödenir.
GVK Md Geçici 61 ve geçici 69 kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanmış , dolayısıyla daha önce %19,8 oranında stopaja tabi tutulmuş kazançlar	Tabi değil	Elde edilen net kâr payına, bunun 1/9'u eklenir, bulunan tutarın yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınır, beyan sınırının aşılması sebebiyle beyannameye dahil edilmesi durumunda hesaplanan vergiden, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i mahsup edilerek kalanı ödenir.
1999-2002 yıllarına ilişkin kurumlar vergisine tabi tutulmuş kazançlar	Tabi (% 15)	Elde edilen kar payının stopaj dahil brüt tutarının yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınır, beyan sınırının aşılması sebebiyle beyannameye dahil edilmesi durumunda hesaplanan vergiden, elde edilen kar payının tamamı üzerinden yapılmış olan fiili stopaj (istisna edilen kısma isabet eden stopaj dahil) mahsup edilerek kalanı ödenir.
2003 ve müteakip yıl kazançları (Vergiye tabi tutulmuş olanlarla istisna uygulanmış kazançlar)	Tabi (% 15)	Elde edilen kar payının stopaj dahil brüt tutarının yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınır, beyan sınırının aşılması sebebiyle beyannameye dahil edilmesi durumunda hesaplanan vergiden, elde edilen kar payının tamamı üzerinden yapılmış olan fiili stopaj (istisna edilen kısma isabet eden stopaj dahil) mahsup edilerek kalanı ödenir.

8.2.2. Diğer Menkul Sermaye İratlarında İstisna :

GVK'nın 22'nci maddesinin 1'inci fıkrasına göre, bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin % 25'i, Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan diğer sigorta şirketlerinden on yıl süreyle prim ödeyenler ile vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin % 10'u ve tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendine göre tevkifat yapılmaz.

8.3. Yıllık Beyana Tâbi Olmayan Menkul Sermaye İratları :

- Bilindiği üzere GVK'nın 75'inci maddesinin 15'inci bent hükmü ile tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları ve yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından, çeşitli sebeplerle sigortadan ayrılanlara yapılan bazı ödemelerden yalnızca irat (nema) kısımları menkul sermaye iradı sayılmıştır.

GVK'nın 94/15'inci maddesine göre bu ödemelerin içerdiği irat tutarları vergi tevkifatına tâbi olup, tevkifat oranı, bunlardan (a) bendi kapsamına girenler için %15, (b) bendi kapsamına girenler için %10 ve (c) bendi kapsamına girenler için ise %5 olarak tespit edilmiştir.

GVK'nın 4842 sayılı Kanunla değişik 86/1-a maddesi hükmü gereğince, GVK'nın 75/15 madde kapsamındaki bütün bu menkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyecek veya diğer gelirler dolayısıyla verilen yıllık beyannamele bunlar dâhil edilmeyecektir.

- 1998 ve daha önceki dönemlere ilişkin kazançların dağıtımı nedeniyle elde edilen kâr payları GVK'nın geçici 62/2'nci maddesi uyarınca gelir vergisinden müstesna tutulduğundan, yıllık beyanname ile beyan edilmez.
- Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmadığından, geçmiş yıl ve cari yıl kârlarının sermayeye eklenmesi dolayısıyla iktisap edilmiş bedelsiz hisseler de vergiye tabi değildir.

8.4. GVK'nın Geçici 67 inci Maddesine Göre Stopaja Tabi Buldukları İçin Beyana Tâbi Olmayan Menkul Sermaye İratları (Geçici Md: 67/7):

GVK'nın geçici 67 nci maddesi uyarınca stopaja tabi tutulmuş olan aşağıdaki gelirler, aynı maddenin 7 nci fıkrası hükmüne göre yıllık veya münferit beyan usulünde vergiye tâbi değildir :

- TL ve döviz cinsinden mevduat faizleri (Md:75/7)

(Borsa para piyasasında değerlendirilen paralardan elde edilen faizler dâhil)

- Faizsiz kredi verenlere ödenen kâr payları ve kâr-zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ile özel finans kurumlarınca (katılım bankalarınınca) kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları (Md:75/12)
- Repo gelirleri (Md:75/14)
- Menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kâr payları (Md:75/1)
- 1.1.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen her türlü tahviller (Devlet ve özel sektör) ile Hazine Bonolarının faiz gelirleri. (Md:75/5)

Bu menkul sermaye iratlarından, 2 Ocak 2013 tarihinden itibaren açılan veya vadesi yenilenen döviz tevdiat hesaplarına ödenen faizler ile katılım bankalarınınca döviz katılma hesaplarına ödenen kâr paylarından vadesine göre % 18, % 15 ve % 13 oranlarında, TL mevduat faizleri ile katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen TL kâr payları üzerinden ise vadesine göre % 15, % 12 ve % 10 oranlarında tevkifat uygulanmaktadır (2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı). Sayılan menkul sermaye iratlarından üçüncüsü ve dördüncüsüne ait tevkifat oranları %15 tir. (Geçici Md:67/4) Sonuncusuna ait tevkifat oranı ise daha önce %15 iken (Geçici Md:67/2) 23.07.2006 tarihinden itibaren %10'a (dar mükellef kişi ve kurumlar için %0'a) indirilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin 2009/145 Sayılı Kararı ile GVK'nın Geçici 67'nci maddesinde yer alan "dar mükellef kişi ve kurumlar için bu oran %0 olarak uygulanır" hükmünün iptal edilmesi üzerine 6009 sayılı Kanunla geçici 67 nci madde değiştirilmiştir. (2010/78 sayılı Sirkülerimiz)

Yapılan bu yasal düzenleme sonrasında da Bakanlar Kurulu yetkisini 2010/926 sayılı Kararı ile kullanarak geçici 67 nci madde uyarınca yapılması gereken stopajın oranlarını yeniden belirlemiştir. (2010/81 sayılı Sirkülerimiz). Buna göre, tam veya dar mükellef gerçek kişilerin devlet tahvili ve hazine bonusu gelirlerinden %10 oranında stopaj yapılmaktadır.

22/7/2006 Tarihli ve 2006/10731 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının Eki Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar (Karar Sayısı: 53) ile 31.08.2018-30.11.2018 tarihleri arasında uygulanmak üzere, vadeli Türk Lirası (TL) mevduat ve döviz tevdiat hesaplarına ödenen faizler ile katılım bankaları tarafından ödenen kar payları üzerinden GVK'nın Geçici 67'nci maddesi kapsamında söz konusu stopaj oranlarında değişikliğe gidilerek:

- Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizlere ve katılım bankalarınınca döviz katılma hesaplarına ödenen kar paylarına ilişkin olarak uygulanan:

- o Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplar için geçerli olan %18 olarak uygulanan stopaj oranı %20'ye yükseltilmiş,
- o 1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplar için geçerli olan %15 olan stopaj oranı %16'ya yükseltilmiş,
- o 1 yıldan uzun vadeli hesaplar için geçerli olan %13'lük stopaj oranı ise değiştirilmemiş,

- TL mevduatlara ödenen faizlere ve katılım bankalarının TL katılma hesaplarına ödenen kar paylarına ilişkin olarak uygulanan,

- o Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplar için geçerli olan %15'lik stopaj oranı %5'e,
- o 1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplar için geçerli olan %12'lik stopaj oranı %3'e,
- o 1 yıldan uzun vadeli hesaplar için geçerli olan %10'luk stopaj oranı %0'a,

düşürülmüştür. (2018/103 sayılı Sirkülerlerimiz)

Söz konusu Karar'ın 3'üncü maddesi uyarınca yeni stopaj oranları; Kararın yayımı tarihinden (31.08.2018'den) itibaren 3 ay süreyle sınırlı olarak vadesiz ve özel cari hesaplara ve söz konusu tarihten itibaren 3 ay içinde açılan veya vadesi yenilenen vadeli hesaplara ödenecek faizler ve kar paylarına uygulanmıştır.

Tam mükellef kurumlarca yurt dışında ihraç edilmiş olan tahvillerin faizleri üzerinden yapılan stopaj vadeye göre farklılaştırılmış olup, % 0 - % 10 arasında değişmektedir. (2010/94 ve 2011/26 sayılı Sirkülerlerimiz)

Söz konusu iratlardan GVK'nın 94 üncü maddesine ve KVK'na istinaden ayrıca tevkifat yapılmaz.

8.5. Beyan Sınırının Aşılmaması Halinde Stopaja Tabi Tutulmuş Oldukları İçin Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları:

Bilindiği üzere GVK'nın 86/1-c maddesi hükmüne göre, vergiye tabi gelir toplamının yıllık gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2018'de 34.000 TL'yi) aşmaması halinde, tevkif yolu ile vergilendirilmiş bulunan tüm menkul sermaye iratları, için yıllık beyanname verilmez ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez. Buna göre, beyan sınırının aşılmaması halinde, stopaja tabi tutulmuş olan şu gelirler 2018 yılına ilişkin olarak beyan edilmeyecektir.

- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her çeşit tahvil ve

Hazine bonusu faizleri ile TKİ, KOİ ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler¹¹. (Bilindiği gibi bu gelirler üzerinden GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca stopaj yapılmamaktadır. Çünkü geçici 67'nci maddeye göre yapılan stopaj sadece 1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen kamu kağıtlarını kapsamaktadır. Ancak 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonusu faiz gelirleri üzerinden GVK'nın 94/7-a,b ve c maddesi hükmüne istinaden %0 ve özel sektör tahvil faizlerinden ise GVK'nın 94/7-d ve e maddesine istinaden %10¹² tevkifat yapılmaktadır.)

- Tam mükellef kurumlar tarafından yurtdışında ihraç edilen tahviller ile tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler,
- Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı.

8.6. Beyan Sınırının Hesabı:

Beyan sınırının hesaplanması sırasında, aşağıdaki hususların göz önünde bulundurulması gerekmektedir:

- Tevkifat oranı sıfır olarak belirlenen kazançlar vergi tevkifatına tâbi tutulmuş sayılır.
- GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca stopaja tâbi tutulmuş olan gelirler beyan sınırının hesabında dikkate alınmaz.
- Beyan sınırının hesaplanması sırasında, vergiye ve beyana tabi tüm gelirlerin indirim, Yİ-ÜFE ve istisna uygulandıktan ve giderler indirildikten sonra kalan yani, **beyan edilecek olan safi tutarının esas alınması** ve beyan sınırının aşılması halinde sadece beyan sınırını aşan kısmın değil, tamamının beyan edilmesi gerekir. Çünkü beyan sınırı istisna niteliğinde değildir.

Buna göre, geliri sadece menkul sermaye iratlarından ibaret olan kişilerde, indirim ve istisna sonrası menkul sermaye iradı toplam tutarı 34.000,-TL.'lık sınırı aşmıyorsa, yıllık beyanname verilmeyecek, aşılırsa o zaman yıllık beyanname verilerek tüm bu gelirler beyannameye dâhil edilecektir.

Aynı şahsın stopaja tabi tutulmuş menkul sermaye iradı yanında yine stopaja tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının da bulunması halinde, bunların toplamının 34.000,-TL.'yi aşıp aşmadığına bakılacak ve şayet toplam 34.000,- TL.'yi aşmıyorsa beyanname verilmeyecek, aşılırsa beyanname vermek yoluna gidilecektir. Verilecek beyannameye stopaja

¹¹ 2018 yılı için bu gelirler, indirim oranının 1'den büyük çıkması nedeniyle zaten beyan edilmeyecektir.

¹² Bakanlar Kurulu 2010/1182 sayılı Kararı ile tam mükellef kurumların yurt dışında ihraç ettikleri tahvillerin faizleri üzerinden yapılması gereken stopajın oranını, 29.12.2010 tarihinden geçerli olmak üzere, tahvillerin vadesine göre % 0 - %10 arasında yeniden belirlemiştir. (2010/94 sayılı Sirkülerimiz)

tabi tutulmuş bu menkul ve gayrimenkul sermaye iratları dahil edilecektir.

Başka beyana tabi gelirler de varsa, beyana tâbi gelirlerin toplamının (menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte), 34.000,-TL.lık beyan sınırını aşıp aşmadığına bakılacak ve stopaj yolu ile vergilendirilmiş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyana tâbi olup olmayacağı buna göre belirlenecektir. Eğer vergiye ve beyana tabi tüm gelirler toplamı 34.000 TL'yi aşmıyorsa, stopaja tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları beyan edilmeyecektir. Beyan sınırının hesabında, GVK'nın 86 ncı maddenin 1'inci fıkrasının (a) ve (b) bendinde yazılı gelirler dikkate alınmaz.

8.7. Stopaja Tâbi Olmamaları ve Yıllık Belli Bir Tutarı Geçmeleri Sebebiyle Yıllık Beyan Esasında Vergiye Tâbi Bulunan Menkul Sermaye İratları :

Stopaj yolu ile vergilenmemiş olan menkul sermaye iratları, mutlak olarak yıllık beyan esasında vergiye tâbidir. Bunların tipik örneği GVK'nın 94'üncü maddesine göre stopaja tâbi bulunmayan **alacak faizleridir** (Md:75/6).

Diğer taraftan, **yabancı ülkelerde (off-shore dahil) elde edilen menkul sermaye iratlarının**) da, yurt dışında beyan veya stopaj yoluyla vergilendirilmiş olsun veya olmasın, Türkiye'de stopaja tâbi tutulmamış bulunmaları sebebiyle, tam mükellefler tarafından, aynen yurt dışından elde edilen diğer bütün gelir unsurları gibi, beyan edilmesi zorunluluğu vardır.

GVK'nın 86/1-d maddesi uyarınca, 2018 yılında elde edilen ve toplam tutarı 1.800 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verilmeyeceğinden veya diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyeceğinden, yukarıda belirtilen gelirlerin yanı sıra aşağıda belirtilen menkul sermaye iratları da toplam bu nitelikteki gelir tutarının 1.800 TL'yi aşmaması halinde beyan edilmeyecek, aksi takdirde yıllık beyanname ile beyan edilecektir:

- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponların satışından elde edilen bedeller.

8.8. Menkul Sermaye İratlarında Safî İrat Tutarının Tespiti ve Beyan Edilmesi:

Menkul sermaye iratlarında safî iradın bulunması için gayrisafi irattan indirilecek ve indirilemeyecek giderler GVK'nın 78 inci maddesinde aşağıdaki şekilde sayılmıştır:

- Menkul kıymetlerin muhafazası için yapılan giderler (Bunlar hisse senedi ve tahvil gibi menkul kıymetlerin depo edilmesi, muhafazası ve sigorta ettirilmesi için, bankalar ve benzeri kuruluşlarla sigorta şirketlerine ödenen ücretlerdir.),
- Temettülerle faizlerin tahsili için bankalara veya benzeri müesseselere ödenen ücretler (Kanunda şirket toplantılarına bizzat veya bilvekalé iştirak gibi sermayenin idaresi için yapılan giderlerin irattan indirilemeyeceği açıkça belirtilmiştir.),
- Menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi ve harçlar,

Bunlar dışında kalan giderlerin, **örneğin menkul kıymetlerin iktisabı için borçlanılan paralara ilişkin faizlerin**, gayrisafî menkul sermaye iradından indirilmesi mümkün değildir.

Gelir vergisinde, vergiden müstesna kısma isabet eden giderlerin gelirden indirilmemesi kural olmakla beraber menkul sermaye iratlarında gider sayılan harcamaların çok önemsiz olması sebebiyle bunlarda örneğin gayrimenkullerde olduğu gibi bu yolda bir hükme yer verilmediği anlaşılmaktadır. Bu sebeple, gerek istisna uygulamasına, gerekse indirim oranına tâbi istisnâî nitelikteki gelirlere ilişkin indirim oranı uygulamasına, gayrisafî irat tutarlarının esas alınması gerekmektedir. Bizim görüşümüz, mevcut müphem hükümlerin bu şekilde yorumlanması ve uygulanması gerektiği yönündedir.

Yukarıdaki açıklamalara göre, menkul sermaye iratlarında, varsa önce indirim oranının uygulanması, sonra kalandan varsa istisna tutarının tenzil edilmesi, geriye kalan miktardan 78 inci maddede yazılı giderler indirilmek suretiyle safi irat tutarının hesaplanması ve beyana tabi ise bu tutarın yıllık beyannameye dâhil edilmek suretiyle vergilendirilmesi gerekir.

Stopaj yoluyla vergilenmiş olan menkul sermaye iratlarının, beyana tâbi olup olmadığını belirlerken, 86 ncı maddenin (a) ve (b) bentlerinde yazılı bulunanlar dışında kalan tüm vergiye ve beyana tabi gelirlere safi tutarları toplamının 2018 yılında 34.000,-TL. olan yıllık beyan sınırını aşmış olduğunu saptamak ve aşmıyorsa, bunları beyan esasında vergiye tabi tutmamak gerekir.

9. DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR :

GVK'nın mükerrer 80, 81, mükerrer 81 ve 82'nci maddeleri hükümlerine göre diğer kazanç ve iratlar, değer artışı kazançları ve arızî kazançlar olmak üzere iki ana gruba ayrılmış bulunmaktadır.

Aşağıda, bu gelir unsurunun; istisnalarına, matrahına ve beyanına ilişkin esaslar özet halinde açıklanmaya çalışılacaktır.

9.1. Değer Artışı Kazançları ile Bazı Arızî Kazançlara Ayrı Ayrı Uygulanan İstisnalar:

GVK'nın mükerrer 80'inci maddesine göre, değer artış kazançlarının belli bir tutarı (2018 için 302 no.lu GV Genel Tebliğine göre 12.000 TL) gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnadan menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için yararlanılamaz.

Ancak, 1/1/2006 tarihinden önce iktisap edilen menkul kıymetlerin alım-satım kazançları için geçici 67 nci madde kapsamında tevkifat yapılması söz konusu olmayıp, bu gelirler 31/12/2005 tarihinde geçerli olan mevzuat hükümlerine göre vergilendirilecektir. Dolayısıyla 1/1/2006 tarihinden önce iktisap edilen menkul kıymetlerin alım-satım kazançları, maliyet bedeli endekslemesi ve 31/12/2005 tarihinde geçerli olan istisna (2018 yılı için geçerli tutarı 27.000 TL) uygulamasından sonra kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir.

GVK'nın arızı kazançlara ilişkin 82'nci maddesi uyarınca da, bazı arızı kazançların belli bir tutarı gelir vergisinden istisna edilmiş olup, istisnanın 2018 yılı için geçerli tutarı 27.000 TL'dir. (302 seri no.lu GV Genel Tebliği)

9.2. Değer Artışı Kazançlarında İktisap Bedelinin ÜFE Artış Oranında Arttırılması (Maliyet Bedeli Revizesi):

GVK'nın mükerrer 81'inci maddesi uyarınca, mal ve hakların iktisap bedelleri, bunların elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere ÜFE artış oranında arttırılacak ve safî kazanç, böylece hesaplanan endekslenmiş maliyet bedeli esas alınmak ve varsa istisna uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır. Bu esas dâhilinde revize maliyet bedelinin, uzun hesaplamalar yapılacak yerde, iktisap maliyetinin satıştan önceki ayın endeksi ile iktisap ayından önceki ayın endeksi arasındaki oranla çarpılması suretiyle hesaplanması mümkündür.

232 serî no.lu GV Genel Tebliği'nde bu konu ilgili açıklamalar yer almaktadır.

Mükerrer 81 inci maddenin 5281 sayılı Kanun'un 28 inci maddesi ile değişik hükmüne göre, endekslenmenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekecektir.

Aşağıda endeksleme ile ilgili bir örneğe yer verilmiştir:

		Arsa Alım - Satımı (TL)
1.	İktisap Ayı	08.02.2015
2.	Elden Çıkarma Ayı	15.02.2018
3.	İktisap Öncesi Ay Yİ-ÜFE'si	236,61
4.	Elden Çıkarma Öncesi Ay Yİ-ÜFE'si	319,60
5.	İktisap Maliyeti	500.000,00
6.	Revize İktisap Maliyeti (5x4:3)	675.372,98
7.	Elden Çıkarma Bedeli	1.800.000,00
8.	Safî Kazanç (7-6)	1.124.627,02
9.	İstisna Tutarı	12.000
10.	Beyan Edilecek Matrah (8-9)	1.112.627,02

9.3. Değer Artışı Kazançlarının Nev'îleri:

GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinde, aşağıdaki mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı sayılacağı açıklanmıştır:

- Hisse senetleri dahil menkul kıymetler (1.fıkra)
- Kanunun 70/1 maddesinin 1,2,4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı bulunan gayrimenkul niteliğindeki mal ve haklar (6. fıkra)
- 70/1 maddenin 5 numaralı bendinde yazılı haklar (İhtira beratları hariç 2. fıkra)

- Müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılan telif hakları ve ihtira beratları (3. fıkra)
- Ortaklık hakları veya hisseleri (4. fıkra)
- Faaliyeti durdurulan işletmelerin bir kısmı veya tamamı (5. fıkra)

Aşağıda, süreye ve sair hususlara ilişkin herhangi bir şarta bağlı olmaksızın değer artışı kazancı sayılan son dört kaynaktan doğan kazançlar bir tarafa bırakılarak, sadece önem taşıyan ve bazı şartlarla değer artışı kazancı sayılan ilk iki kaynaktan (menkul kıymetlerle gayrimenkullerin elden çıkarılmasından) doğan değer artışı kazançları üzerinde durulacaktır.

9.4. Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasından Doğan Değer Artışı Kazançları:

2018 yılında, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan önemli bazı değer artışı kazançlarından hangilerinin hangi şartlarla vergiye tâbi olduğu veya olmadığı, ekli tabloda açıklanmıştır.

- Ekli tabloda, kazancın vergiye tâbi olmayacağı belirtilen durumlarda, yıllık beyanname verilmeyeceği gibi bu kazançlar, diğer gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyannameye de dâhil edilmeyecektir.
- Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında safi kazanç, diğer mal ve haklarda olduğu gibi, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla, sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatler tutarından, bunların maliyet bedelleri ve elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderler ile ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle hesaplanır. Menkul kıymetlerin maliyetlerine dâhil olan iktisap bedelinin tevsik edilememesi halinde bunların V.U.K.'nın 266'ncı maddesinde belirtilen itibarî değeri, yani üzerlerinde yazılı olan değer iktisap bedeli olarak kabul edilir.
- Aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alım-satımı yapılması halinde, bunların kazancının birlikte hesaplanacağına ve **alım satımın birden doğan zararın diğerinin kârından mahsup edileceğine ilişkin** ibare 4783 sayılı Kanunla yeniden ihdas edilen Mükerrer 81 nci maddede yer almıyorsa da, bu prensip geçerliliğini korumaktadır. (2003/041 sayılı Sirkülerimiz)
- Vergiye tâbi olmayı gerektirmeyen elden çıkarmalardan doğan zararların, vergiye tâbi olmayı gerektiren elden çıkarmalardan doğan kârlara mahsubu mümkün değildir.
- Aynı cins menkul kıymetlerde (örneğin bir A.Ş.'e ait hisse senetleri) farklı tarihlerde, farklı fiyatlardan alışlar ve satışlar olmuşsa, satılanların maliyet bedelinin nasıl tespit edileceği ve sürelerin nasıl

hesap edileceği 232 serî no.lu GV Genel Tebliğinde açıklanmıştır.
(2000/50 no.lu Sirkülerimiz)

- Beyana tâbi alım-satımlar nedeniyle ödenen aracılık komisyonları kazançtan indirilebilir, ancak menkul kıymet satın alabilmek için kullanılan kredilere ait faizlerin maliyet veya gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.
- Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan vergiye tâbi kazancın tespiti sırasında, bunların maliyet bedeli hesaplanırken, iktisap bedelinin sadece satış ayı hariç, aylık ÜFE ile revize edilmesi mümkündür. (Mükerrer Md:81). Ancak bunun için artış oranının %10'u geçmesi şarttır.
- Döviz cinsinden ihraç edilen tahvil ve bonolarda, alım satım kazancının, GVK'nın 75/5 maddesinde yer alan parantez içi hüküm kapsamında, döviz cinsinden tespit edilerek satış tarihindeki kurdan Türk parasına çevrilmesi ve dolayısıyla bunlarda maliyet revizesi uygulanmaması gerektiğini düşünüyöruz. Ancak Bakanlık, döviz cinsinden kağıtlara ilişkin alım-satım kazançlarının da, alış ve satış bedellerinin işlem tarihindeki kurlar üzerinden TL na çevrilmesi ve alış bedeline maliyet revizesi uygulandıktan sonra bunların birbirleriyle mukayesesi suretiyle tespit edilmesi gerektiği görüşündedir. (258 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği)

9.5. Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar:

Gayrimenkuller ile gayrimenkul sayılan mal ve hakların vergilendirilmesine ilişkin esaslar, özetle şöyledir:

- İvâz karşılığında iktisap edilen gayrimenkuller (arsa, arazi, bina vs.), iktisap şekli ne olursa olsun, iktisap tarihinden başlayarak 5 yıl içinde elden çıkarıldıkları takdirde, bunların elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançları gelir vergisine tâbi, aksi takdirde vergiye tâbi değildir. Süre hesabına tapuda kayıtlı tescil tarihlerinin esas alınması gerekir. şayet ilgili gayrimenkul tapuya tescilinden önce fiilen kullanılmaya başlanmış ise, bu durumun ispat edilmesi koşuluyla, fiili kullanım tarihi esas alınabilir. İdare, tamamlanmış binaların satılarak doğrudan veya satış vaadi ile teslimi halinde bunların tapu tescilinden önce satılmış sayılacağı görüşünü benimsemek temayülündedir.
- Safî değer artışı kazancı, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla, sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen aynı vergi ve harçların indirilmesi suretiyle hesaplanır.
- Elden çıkarma kazancının hesaplanmasına esas alınacak maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde, maliyet bedeli yerine VUK hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek

bedel esas alınır. Bunun için bağılı bulunulan vergi dairesine başvurulması gerekir (Mükerrer Md:81).

- Gayrimenkullerin elden çıkarılmasına ilişkin değer artışı kazancının tespitinde, iktisap bedelinin, satış ayı hariç, aylık Yİ-ÜFE ile maliyet revizesine tâbi tutulması mümkündür. Maliyet revizesinin uygulanabilmesi için artış oranının %10 u geçmesi gerekir.
- Gayrimenkuller dâhil diğer bütün mal ve hakların elden çıkarılmasında, yukarıdaki esaslara göre hesaplanan kazancın, 2018 yılında 12.000 TL'lik kısmı vergiden müstesnadır. (Mük. Md.80)

Bu istisna, yıl içinde elden çıkarılan gayrimenkuller ve diğer mal ve hakların (GVK Mükerrer Md:80 kapsamına girenlerin) tamamı için bir defa dikkate alınır.

9.6. Değer Artışı Kazançlarının Yıllık Beyan Esasında Vergilenmesi:

Değer artışı kazançlarının, yıllık beyan esasında vergiye tâbi olduğu hallerde, bunların iktisap bedellerinin ÜFE'deki aylık artış oranında arttırılması ve mükerrer 81 inci maddede yazılı giderlerin tenzili suretiyle tespit edilen safi tutarları toplamından 2018 yılı için 12.000 TL'lik istisna tenzil edildikten sonra (Mükerrer Md:80) kalan miktar üzerinden yıllık beyannameye dâhil edilerek vergiye tâbi tutulması gerekir.

Yukarıda da değinildiği üzere 2018 yılı için 12.000 TL'lik bu istisna, GVK'nın Mükerrer 80 inci maddesinin 5281 sayılı Kanun'un 27 nci maddesi ile değiştirilen 1 inci fıkrası hükmü gereği 2006 yılından itibaren sadece, menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkartılmasından sağlananlar dışında kalan değer artışı kazançlarına uygulanmaktadır.

Yine yukarıda açıklandığı üzere, 1/1/2006 tarihinden önce iktisap edilen menkul kıymetlerin alım-satım kazançları için 31/12/2005 tarihinde geçerli olan istisna uygulaması (2018 yılı için geçerli tutarı 27.000 TL) devam etmektedir.

GVK'nın mükerrer 81 inci maddesinin yedinci fıkrasına, 5281 sayılı Kanununun 28 inci maddesi ile eklenen cümleye göre, 2006 yılından itibaren iktisap bedelinin ÜFE oranında arttırılabilmesi için, artış oranının %10 veya daha fazla olması şartı aranacaktır.

10. ARIZÎ KAZANÇLAR:

GVK'nın arızî kazançlara ilişkin 82'nci maddesine göre, vergiye tabi arızî kazançlar şunlardır :

- Arızî olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar.
- Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin

durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat.

- Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştamallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil).
- Arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat.
- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar.
- Dar mükellefiyete tabi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arızî olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (Henüz başlamamış olan ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) kısmen gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın tutarı 2018 yılında 27.000 TL'dir. (302 Seri No.lu GVK Genel Tebliği)

11. GEÇİCİ VERGİ:

GVK'nın mükerrer 120'nci maddesi uyarınca, tüm ticarî kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı, carî vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, üçer aylık dönemler itibariyle verecekleri beyannamelere istinaden yıllık tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda (halen % 15) geçici vergi ödemek zorundadırlar.

12. GELİRİN TOPLANMASI VE YILLIK BEYAN:

GVK'nın 85 inci maddesine göre, mükelleflerin bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratları için, Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeleri ve beyanı gereken gelirleri yıllık beyannamede toplamaları zorunluluğu vardır.

Aynı maddeye göre, kollektif şirket ortakları ile komanditeler dâhil olmak üzere bütün tacirler, çiftçiler ve serbest meslek erbabı, ticarî, ziraî ve meslekî faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Kimlerin hangi gelir unsurları için toplama yapmayacakları ve yıllık beyanname vermeyecekleri, yukarıda çeşitli gelir unsurları hakkında bilgi verilirken açıklanmıştır.

Aşağıda yıllık beyan esası hakkında kısa açıklamalar yapılacaktır.

12.1. Beyanname Verilip Verilmeyeceği, Ailenin Her Bir Ferdi İçin Ayrı Ayrı Değerlendirilecektir:

Yaşı ne olursa olsun ailenin her bir ferdi, yıllık beyanname vermek zorunda olup olmadığı yönünden ayrı ayrı nazara alınacak; istisna ve indirim hakları ayrı kullanılacak ve bunlardan beyanname vermek zorunda olduğu tespit edilenler birbirlerinden ayrı olarak beyanname vereceklerdir. Küçük çocuklara ve kısıtlılara ilişkin beyannamelerin, bunların kanunî temsilcileri olan veli veya vasileri tarafından tanzim ve imza edilerek, ayrı verileceği tabîdir.

12.2. Zarar, Hayat/Şahıs Sigorta Primi, Bağış/Yardım, Sponsorluk, Ar-Ge ve Eğitim/Sağlık Harcaması vb. İndirimler:

GVK'nın 88 ve 89 uncu maddelerinde, yıllık beyanname ile beyan edilecek olan gelirlerden yapılacak indirimlerin neler olduğu açıklanmıştır. Buna göre, gelirden indirilebilecek olan kalemler şunlardır:

- Beyan edilen gelir kaynaklarında, carî yıl içinde hâsıl olan zarar ile arka arkaya geçmiş beş yıl içinde hâsıl olup mahsup edilememiş bulunan zarar bakiyesi (diğer kazanç ve iratlara ilişkin tüm zararlar, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğmayan zararlar ve Kanunda yazılı şekilde tevsik edilemeyen yurt dışı faaliyet zararları ile Türkiye'de gelir vergisinden istisna edilen yurt dışı kazançlarla ilgili yurt dışı zararları hariç) (Md:88),
- Beyan edilen gelirin **%15'ini** ve asgarî ücretin yıllık tutarını (**2018 için 24.354 TL**) aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63 üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) **mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına¹³ ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin tamamı** (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.) (Md:89/1),¹⁴
- Mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin eğitim ve sağlık harcamalarının beyan edilen gelirin %10 unu aşmayan kısmı (89/2),
- Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen engellilerde, GVK'nın 31 inci maddesinde yer alan esaslara göre

¹³ "Küçük çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dahil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları ifade eder.

¹⁴ 1.1.2013 tarihinden itibaren bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının beyan edilen gelirden indirilmesi uygulaması sona ermiştir.

hesaplanan **yıllık engellilik indirimi** (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahi dâhil) da yararlanır.) (89/3),

- Beyan edilen gelirin %5’ini (kalkınmada öncelikli yörelerde % 10’unu) aşmamak kaydı ile genel, katma ve özel bütçeli idarelere, belediyelere, köylere, kamuya yararlı derneklere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar (Özel kanunlar uyarınca yapılan bazı bağışların tamamı, % 5 veya % 10 sınırlaması olmaksızın, beyan edilen gelirden indirilir.) (89/4),
- Yukarıdaki kurumlara bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımların tamamı (89/5),
- Fakirlere yardım amacıyla “**gıda bankacılığı**” faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara yapılan **gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin** maliyet bedellerinin tamamı (89/6),
- **Kültür ve turizm amaçlı** bağış ve yardımlar (89/7),
- 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan **sponsorluk harcamalarının**; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50’si (89/8),
- AR-GE ve tasarım harcamalarının % 100’ü oranındaki “**Ar-Ge ve tasarım indirimi**” (GVK 89/9 veya 5746 sayılı Kanun),
- Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdî bağışların tamamı (89/10),
- İktisadi işletmeleri hariç olmak üzere Türkiye Kızılay Derneği ile Türkiye Yeşilay Cemiyeti’ne makbuz mukabili yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı (89/11),
- Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10’unu aşmayan kısmı (89/12),
- Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında

yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si (89/13),

- 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 150'sini aşamaz (89/14),
- Basit usulde tespit edilen ticari kazançların yıllık 9.000 Türk lirasına kadar olan kısmı (Genç girişimci kazanç istisnasından faydalananlar bu indirimden yararlanamaz. (89/15),
- 31/12/2022 tarihine kadar, 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun ek 5 inci maddesi kapsamına giren bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişilerin, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları hisselerin tutarlarının %75'i (Geçici Md. 82),
- EXPO 2017 Antalya Ajansına yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı (Geçici Md. 83),
- Diğer indirimler.

Diğer taraftan bazı özel kanunlarda, belli kuruluşlara yapılan bağışların gelir vergisi matrahını etkileyebileceğine dair hükümler bulunmaktadır. Bu hükümler yukarıda belirtilen indirimlere ilaveten uygulanmaktadır. Bu kapsamda yapılabilecek bağışlara ilişkin bilgi Sirkülerimiz ekinde tablo şeklinde gösterilmiştir. Tabloda yer alan bağışlardan bazıları, ilgili kanunda "*gider yazılabileceği belirtildiği için*" indirim şeklinde değil gider yazılmak suretiyle matrahtan indirilecektir. Bunun anlamı söz konusu bağışların zarar olsa dahi indirilebileceğidir.

12.3. Yıllık Gelir Vergisi Tarifesi :

Bilindiği gibi, GVK'nın 103'üncü maddesinde yer alan gelir vergisi tarifесinin en üst gelir dilimine ilişkin % 35 oranının Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi üzerine 6009 sayılı Kanunla bu madde değiştirilerek, ilk iki gelir diliminden sonraki gelir dilimleri ücret gelirleri için farklılaştırılmıştır.

- **Ücret Gelirlerine Uygulanacak 2018 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi:**

14.800 TL'ye kadar	%15
34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL, fazlası	%20
120.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, fazlası	%27
120.000 TL'den fazlasının, 120.000 TL'si için 29.280 TL, fazlası	%35

- **Ücret Dışındaki Gelirler İçin 2018 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi:**

14.800 TL'ye kadar	%15
34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL, fazlası	%20
80.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, fazlası	%27
80.000 TL'den fazlasının, 80.000 TL'si için 18.480 TL, fazlası	%35

12.4. Gelir Vergisinde İndirim Uygulaması:

12.4.1. Ücret Gelirlerinin Yıllık Beyannameye Diğer Gelirler İle Dahil Edilmesi Halinde Gelir Vergisi İndirimi:

Anayasa Mahkemesinin iptal kararı nedeniyle 6009 sayılı Kanunla vergi tarifесinin ücret gelirleri lehine farklılaştırılması, üstelik oran farklılaştırılması yerine gelir dilimlerinde değişiklik yapılmış olması, ücret gelirlerinin başka gelir unsurları ile birlikte beyanının gerektiği durumlarda vergi hesabının nasıl yapılacağı konusunda tereddütlere sebebiyet vermiştir.

Maliye Bakanlığı 75 seri no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde, yıllık gelir vergisi beyannamesinde diğer gelir unsurlarıyla birlikte ücret gelirlerinin de beyan edilmesi halinde, gelir vergisinin ne şekilde hesaplanacağını örneklerle açıklamıştır.

Buna göre, 2018 takvim yılına ilişkin olup, yıllık gelir vergisi beyannamesinde 80.000 TL'yi aşacak şekilde ücretle birlikte diğer gelirlerin de beyan edilmesi durumunda, 80.000 TL'yi aşan tutarın ücret gelirinе isabet eden kısmına daha düşük vergi oranının uygulanması gerekmekte olup, ücret geliri nedeniyle eksik hesaplanması gereken vergi tutarı, aşağıdaki şekilde hesaplanabilecektir:

- Beyannameye dahil edilen tüm gelirlerin toplamından oluşan Vergiye Tabi Gelir (Matrah) üzerinden, öncelikle tarifenin

ücret dışındaki gelirler için geçerli olan vergi oranları esas alınarak gelir vergisi hesaplanacaktır.

- Beyannameye dahil edilen ücret gelirinin, beyan edilen toplam gelir içindeki oranı bulunarak, bu oranın toplam Vergiye Tabi Gelirin (Matrah) 80.000 TL'yi aşan kısmına uygulanması sonucunda ulaşılabilecek tutara, 40.000 TL'yi geçmemek üzere %8 oranının uygulanması suretiyle, beyan edilen ücret geliri dolayısıyla toplam vergiden indirilecek gelir vergisi tutarı hesaplanacaktır.¹⁵
- Daha sonra bu tutar hesaplanan vergi tutarından düşülmek suretiyle, beyannameye gösterilecek "hesaplanan gelir vergisi" tutarı bulunacaktır. Buna göre, 2018 yılı için bu kapsamda yapılabilecek en yüksek indirim (40.000 x % 8=) 3.200 TL olacaktır.

12.4.2. Büyük Ölçekli Yatırımlar İle Bölgesel Uygulama Kapsamında Gerçekleştirilen Yatırımlarda İndirim Uygulaması:

Bilindiği gibi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'na, 5838 sayılı Kanunla eklenen 32/A maddesi uyarınca, bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar kapsamında gerçekleştirilen ve Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğüne/Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlara, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli gelir vergisi uygulanabilmektedir.

Anılan maddenin ikinci fıkrasına 15.06.2012 tarihli ve 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendiyle, yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli vergi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullanılmaya, bu oranı her bir il grubu için sifıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Bakanlar Kurulu'nun, 2016/9139 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Kararı ile değişik 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, bu Karara istinaden düzenlenecek teşvik belgeleri kapsamında uygulanacak vergi indirim oranları ve yatırıma katkı oranları aşağıdaki gibi belirlenmiştir. (Karar Md.15/1):

¹⁵ Beyan Edilen Ücret Dolayısıyla Toplam Vergiden İndirilecek Gelir Vergisi = [(Beyan Edilen Toplam Matrah - 80.000) x Ücretin Beyan Edilen Toplam Gelir İçindeki Oranı x (% 8)]. Bu şekilde yapılabilecek en yüksek indirim tutarı 3.200 TL'yi aşamaz.

Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma Katkı Oranı(%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı(%)	Yatırıma Katkı Oranı(%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı(%)
1	15	50	25	50
2	20	55	30	55
3	25	60	35	60
4	30	70	40	70
5	40	80	50	80
6	50	90	60	90

Yine aynı Kararın 4. maddesi ile 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın 15. maddesinin 5.fıkrası değiştirilmiş olup, şöyledir:

“Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir.”

Yapılan değişiklikle, yatırım döneminde diğer kazançlara uygulanacak indirimli gelir ve kurumlar vergisi uygulaması açısından, eskisinden farklı olarak bölge veya yatırım türü ayırımına son verilmiştir.

Öte yandan 22 Şubat 2017 tarihli ve 29987 sayılı Resmi Gazetede **2017/9917 sayılı** “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar” yayımlanmıştır. Kararın 6.maddesi ile 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara eklenen geçici 8.madde ile **yatırım teşvik belgeli ve yatırımı devam eden mükellefler** için yatırım teşvik mevzuatı **2017 yılı için** daha avantajlı hale getirilmiştir.

Buna göre; **2012/3305 sayılı Karar ve daha önceki kararlara istinaden** imalat sanayiine yönelik “US-97 Kodu:15-37” düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, **01.01.2017 ile 31.12.2017 tarihleri arasında** gerçekleştirilen yatırım harcamaları için:

- Her bir bölgede geçerli yatırıma katkı oranına **15 puan ilave** edilmiş,
- Kurumlar vergisi veya gelir vergisi **indirim oranı tüm bölgelerde %100'e** çıkarılmış,

- Yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının **diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı %100** olarak belirlenmiştir.

Geçici 8. madde ile sağlanan bu avantajlı teşvik uygulaması, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanabilecektir.

Bakanlar Kurulunun 30.12.2017 tarih ve 30286 sayılı 3.Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan **2017/11175 sayılı** “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar” ile teşvik kararının geçici 8’nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “31.12.2017” ibaresi “**31.12.2018**” şeklinde değiştirilmek suretiyle, söz konusu avantajlı teşvik uygulamasının 2018 yılında da uygulanabilmesine imkân sağlanmıştır.

12.4.3. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi:

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olan uyumlu mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5’i, ödenmesi gereken gelir vergisinden indirilir.

Söz konusu indirimden faydalanmak için belirlenen şartlar Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer 121 inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre mükelleflerin;

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması, (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz. Her bir beyanname itibarıyla 250 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz.)
- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),
- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması gerekir.

Hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1,2 milyon Türk lirasından fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez.

Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.

Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

12.5. Stopaj Yoluyla Ödenen Vergilerle Geçici Verginin Yıllık Beyannameye Mahsubu:

- GVK'nın 121'inci ve mük.120'inci maddelerine göre, yıllık beyannameye gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan Gelir Vergisi Kanununa göre yapılmış stopajlar ve ödenen geçici vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir.
- GVK'nın 76 ncı maddesine göre, menkul sermaye iratlarının indirim oranından yararlandırılan kısımlarına isabet eden stopaj gelir vergisinin mahsubu mümkün değildir.
- Birinci işveren dışındaki işverenlerden alınan ücretler toplamının yasal haddi (2018 yılı için 34.000 TL'yi) aşması nedeniyle bu ücretler için beyanname verildiğinde veya verilen beyannamelere bu ücretler ilâve edildiğinde, beyana tabi toplam gelir üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, işverenlerin yaptıkları gelir vergisi stopajları mahsup edilecektir.
- Yurtdışında elde edilen gelirler nedeniyle beyanname verilmesi veya verilen beyannameye bu gelirlerin de dahil edilmesi durumunda, bu gelirler üzerinden mahallinde ödenen gelir vergisi ve benzeri vergiler, GVK'nın 123 üncü maddesi uyarınca, Türkiye'de ödenecek vergiden mahsup edilir. Mahsup hakkı, beyan edilen bu tür gelire Türkiye'de isabet eden gelir vergisi tutarı ile sınırlıdır. Mahsubun yapılabilmesi için uyulması gereken şartlar, 123'üncü maddede açıklanmıştır.

12.6. Mahsup Fazlası Stopajın İadesi:

Mahsup edilen vergi kesintileri (stopajlar) toplamı, hesaplanan gelir vergisinden fazla olduğu takdirde, aradaki fark vergi dairesince mükellefe

bildirilecek ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içinde müracaatı üzerine, kendisine red ve iade olunacaktır. Uygulamada vergi daireleri bildirimde bulunmamakta ve mükellefin başvurusu üzerine işlem yapılmaktadır.

Yıl içinde stopaj yoluyla ödenmiş vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edildikten sonra arta kalan tutarın, nasıl red ve iade edileceği 252 Seri No.lu GVK Genel Tebliği ile düzenlenmiştir.

Konuyu özetleyecek olursak,

- a) Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde mahsubunun yapılabilmesi için, mükelleflerce düzenlenecek bir tablonun ibraz edilmiş olması yeterlidir. Yani beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, stopaj yoluyla ödenen vergilerden yüksekse, örneği 252 no.lu Tebliğin ekinde bulunan ve mükelleflerce düzenlenecek tablonun beyanname ekinde verilmiş olması koşuluyla mahsup yapılabilecektir. Bu stopajların vergi sorumlularınca tahakkuk ettirilmiş ve ödenmiş olduğunun tevsiki söz konusu değildir.
- b) Yıl içinde geçici vergiye mahsup edilmiş vergiler de yıllık beyanname, geçici vergi olarak değil, yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında gösterilecektir.
- c) Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde hesaplanan vergilere mahsubundan arta kalan stopajların başka vergi borçlarına mahsubu, tutarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilmektedir. Başka bir deyişle diğer vergi borçlarına mahsup taleplerinin sınırsız olarak inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilmesi mümkündür. Mahsup talebine ilişkin olarak verilmesi gereken dilekçenin örneği 252 no.lu Tebliğ ekinde yer almaktadır. Mahsubun ileride doğacak borçlara yönelik olarak yapılması da mümkündür. Mükellefler ortağı buldukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsup talebinde de bulunabilirler.
- d) Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde mahsubundan arta kalan tutarın 10.000 lirayı asmmaması halinde nakit iade talebi, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecektir. Ancak bunun için, yıl içinde yapılan vergi kesintilerine ilişkin Tebliğ ekindeki formata uygun tablo ile birlikte,
 - Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde, ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının,
 - Menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,

- Serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,
- Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin,

ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi şarttır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Gelir İdaresi Başkanlığına verdiği yetkiye istinaden gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerine muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda verme zorunluluğu getirilmiştir. Elektronik ortamda verilen muhtasar beyannamede yer alan "Ücret ve Ücret Sayılan Ödemeler ile Menkul Sermaye İratları Dışında Kalan Ödemelere Ait Bildirim" ile gayrimenkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı, ticari kazanç ve zirai kazançlara ilişkin olarak yapılan tevkifatlarda, tevkifat yapılan kişinin adı soyadı, vergi kimlik numarası (T.C. kimlik numarası) ödemenin gayri safi tutarı ve yapılan tevkifatın miktarına ilişkin bilgiler bulunmakta ve bu bilgiler ile vergilerin ödenip ödenmediği hususu vergi daireleri tarafından E-VDO merkezi sorgulamalar ekranında e-beyanname bölümünden sorgulanabilmektedir.

Bu nedenle, mükelleflerin iade işlemleri için harcadığı zamanı, ödemenin gecikmesi sebebiyle katlandıkları maliyeti ve vergi daireleri üzerindeki iş yükünü azaltmak amacıyla 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca tevkif yoluyla ödenmiş vergilerin nakden iadesinde istenilen bilgilerin, E-VDO merkezi sorgulama ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgelerin mükelleflerden ayrıca kağıt ortamında aranılmayacağı, dilekçe ile verilen yıl içinde yapılan tevkifatlara ait tablonun yeterli olacağı, 5.1.2012 tarih ve 79 sayılı GV Sirküleri ile açıklanmıştır.

Ancak, nakden iadeye ilişkin bilgilerin E-VDO merkezi sorgulama sisteminden tespit edilememesi durumunda ise 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilmektedir.

- e) Mahsuptan arta kalan tutarın 10.000 lirayı aşması halinde, aşan kısmın iadesi prensip itibariyle vergi inceleme raporuna istinaden yapılacaktır. 10.000 lirayı aşan kısım için teminat mektubu verilerek inceleme raporu beklenmeksizin iadenin alınması mümkündür. Bu takdirde teminat mektubu, vergi inceleme raporuna istinaden çözülecektir.
- f) YMM ile süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş bulunan mükelleflerde 100.000 liraya kadar olan nakit iade talebinin tam tasdik raporuna istinaden yerine getirilmesi mümkündür. İade talebinin 100.000 lirayı aşması halinde, aşan kısım Devlet denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden iade edilecektir.

- g) Nakden iade edilebilir aşamaya gelen (10.000 liradan düşük olan iade taleplerinde gerekli belgeleri ibraz edilmiş, 10.000 lirayı aşan iadelerde ise, YMM tam tasdik veya vergi inceleme raporu düzenlenmiş veya teminat verilmiş) iade alacağının üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu mümkündür.
- h) Tüm iade ve mahsup taleplerinin elektronik ortamda yapılması zorunlu olduğundan, stopaj ve geçici vergi iade talep dilekçelerinin de internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda ve standart dilekçeler kullanılmak suretiyle verilmesi gerekmektedir.

12.7. Geçici Verginin Mahsup ve İadesi:

GVK'nın mükerrer 120 nci maddesi gereğince ödenen geçici vergiler yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Bu mahsubun yapılabilmesi için tahakkuk eden geçici verginin nakden veya mahsuben ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk ettirildiği halde ödenmemiş bulunan geçici vergiler yıllık beyannameye mahsup edilemez.

Ödenen geçici vergi tutarının, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar, herhangi bir yazılı müracaat şartı aranmaksızın mükellefin diğer vergi borçlarına re'sen mahsup edilir. Mahsup beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yapılır. Dolayısıyla vadesi bu tarihten önce dolmuş olan vergi borçlarına, mahsubun yapılmış sayıldığı bu tarihe kadar gecikme zammı uygulanır, daha sonraki süreler için uygulanmaz.

Beyannamenin ilgili satırlarına iadesi gereken geçici vergiyi yazmış olan mükellefler yazılı olarak iade talebinde bulunmuş sayılırlar. Bu satırı boş bırakmış olanlara mahsuptan arta kalan geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı başvuru şarttır.

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiye mahsup edilememiş geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen bu geçici vergi tutarlarına vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine (1 Mart) kadar gecikme zammı uygulanır.

12.8. Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS):

Maliye Bakanlığı yayımladığı 22/01/2016 tarih ve 99 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde, gelir ve kurumlar vergisine yönelik iade taleplerinde, mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca hazırlanan Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin (GEKSİS) kullanılmasına ilişkin açıklamalar yapmıştır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi ile mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak Gelir-Kurumlar Vergisi iadelerine yönelik kontrol ve analizler elektronik

ortamda yapılarak özet bir rapor halinde iadeyi yapacak birime ve mükellefe sunulacaktır.

Buna göre, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun,

- Mükerrer 120 nci maddesi kapsamında iadesi gereken geçici vergilerden ve
- 121 inci maddesi kapsamında, Kanunun 94 üncü ve geçici 67 nci maddeleri uyarınca tevkif edilmiş vergilerden kaynaklanan gelir vergisi iade taleplerinde,

söz konusu maddelerde yer alan yetki çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen bilgi ve belgeler elektronik ortamda alınacaktır.

İade talebine ilişkin olarak elektronik ortamda alınması uygun görülen liste ve/veya tablolar dışında kalan diğer belgelerin önceden olduğu gibi vergi dairesine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Vergi daireleri mükelleflerin iade taleplerini, sistem tarafından üretilecek Gelir ve Kurumlar Vergisi İadesi Kontrol Raporu çerçevesinde değerlendirerek ilgili Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde ve Sirkülerlerinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandıracaktır.

Mükellefler talep ettikleri iadenin konusuna ve beyan ettikleri kazanç türlerine göre Maliye Bakanlığının uygun göreceği liste ve tabloları aşağıdaki esaslara uygun olarak elektronik ortamda göndereceklerdir:

- a) Her bir tevsik edici belge, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi, bu liste ve tablolara ayrı ayrı girilecektir.
- b) Aynı mükelleften yapılan alımlar, bu liste ve tablolara belge bazında ayrı ayrı girilecektir.

Liste ve tabloların doldurulmasında uyulacak kurallara internet vergi dairesinden ulaşılması mümkündür.

Elektronik ortamda alınan belgelerin ayrıca kâğıt ortamında verilmesine gerek bulunmamaktadır.

12.9. Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi :

GVK'nın 106 ncı maddesine göre, Gelir Vergisi mükellefin ikâmetgahının bulunduğu yer vergi dairesince tarh edilir. Ancak, işyeri ve ikametgâhı ayrı vergi dairelerinin yetki alanında bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de önceden bildirilmek kaydıyla, mükellefin işyerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur.

Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak, büyük merkezlerdeki tarha yetkili vergi dairesini, işyerinin bulunduğu yer vergi dairesi olarak belirlemiştir. Buna göre, gelirin ticarî ve meslekî kazanç gibi bir işyerine bağlı olarak doğmadığı hallerde (MSİ, GMSİ ve Diğer Kazanç ve İratlarda)

beyannamenin, ikâmetgahın bulunduğu yer vergi dairesine verilmesi gerekir.

12.10. Beyanname Verme ve Ödeme Zamanı:

GVK'nın, 92 ve 117'inci maddesi uyarınca:

- Gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret bulunması halinde, yıllık beyannamenin Şubat ayının 25'inci günü akşamına kadar verilmesi ve verginin Şubat ve Haziran aylarında 2 eşit taksit halinde ödenmesi icap eder.
- Diğer hallerde yıllık beyannamenin Mart ayının 25'inci günü akşamına kadar verilmesi ve verginin Mart ve Temmuz aylarında 2 eşit taksit halinde ödenmesi gerekir.

12.11. Yıllık Gelir Vergisi Beyannameleri ve Eklerinin Düzenlenmesi Sırasında Uyulacak Esaslar:

Beyanname ve eklerinin doldurulması sırasında dikkat edilecek hususlar aşağıda belirtilmiştir.

- Beyanname bir örnek olarak doldurulacaktır.
- Beyana tabi gelirin sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olması halinde, geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olanlar için hazırlanmış olan yıllık gelir vergisi beyannamesi (1001 B) kullanılacak, başka beyana tabi gelirler varsa, tüm gelirlerin beyanı için geçerli olan beyanname (1001 A) kullanılacaktır.
- Mavi veya siyah tükenmez kalem kullanılarak büyük matbaa harfleri ile doldurulacaktır.
- Kurşun kalem kesinlikle kullanılmayacaktır.
- Her kutuya bir harf veya rakam yazılacaktır.
- Silinti ve kazıntı yapılmayacak, beyanname katlanmayacak ve buruşturulmayacak, okunaklı olarak düzenlenmesine özen gösterilecektir.
- Rakamlar arasına herhangi bir işaret konulmayacaktır. Bilgiler ilgili alana sığıdığı kadar yazılacaktır.
- Sayısal ifadeler Romen rakamı ile yazılmayacaktır.
- Alfabetik karakterler sola, sayısal karakterler sağa yanaşık olarak yazılacaktır.
- Kelimeler arasında bir karakter boşluk bırakılacaktır.
- Noktalama işaretinden sonra boşluk bırakılmayacaktır.

- 1 - 4 no.lu alanlara kimlik bilgileri, nüfus cüzdanında yazılı olduğu şekilde ve kısaltmadan aynen yazılacaktır. Kimlik bilgilerinin ayrılan alana sığmaması durumunda isimler sığıdığı kadarıyla yazılacaktır.
- 5 no.lu doğum yeri alanına, ilçe adı yazılacaktır. İlçenin ayrı bir adı yoksa il adı yazılacak, köy ve bucak ismi yazılmayacaktır.
- 6 no.lu alana T.C. vatandaşı olanlar T.C. rumuzunu, başka ülkelerin tabiiyetinde bulunanlar ise ülkelerinin uluslararası trafik kodunu yazacaklardır.
- 7 no.lu alana doğum tarihi gün, ay ve yıl olarak yazılacaktır.
- 9 no.lu alana esas uğraşı konusu yazılacaktır. Birden fazla meslekle uğraşmakta ise, ağırlıklı olanı yazılacaktır.
- 11 - 12 no.lu adres alanına mahalle, cadde/sokak bilgileri yazılacak ve posta kodu muhakkak belirtilecektir. Adres bilgileri açık bir şekilde alanlara sığıyorsa kısaltma yapılmadan yazılacak, sığmaması halinde anlaşılır kısaltmalar yapılacaktır.

12.12. Beyannameye Eklenecek Belgeler:

Beyannameyi verecek olan mükellef aşağıdaki eklerden durumuna uygun olanı beyannamesine eklemek zorundadır.

- Yıllık gelir vergisi beyanamesi eki föy,
- Gayrimenkul sermaye iradına ilişkin ek föy,
- Ayrıntılı bilanço ve ayrıntılı gelir tablosu,
- Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticari kardan mali kara ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim,
- Zirai kazançlara ait bildirim,
- Basit usulde hesap özeti,
- Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Yatırım indirimi potansiyelini ve beyanamedeki indirimi açıklayan bir yazı,
- Aile durumu bildirim (Ücret gelirlerini beyan edenler ekleyecektir),
- Beyanamedeki tabloların yetersizliği nedeniyle ayrıca düzenlenecek liste ve diğer ekler.

12.13. Beyannamelerin Elektronik Ortamda Gönderilmesi:

Beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin son durum 2008/39 sayılı Sirkülerimizde açıklanmıştır. Buna göre,

- Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri hiçbir hadle sınırlı olmaksızın gelir vergisi beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.
- Diğer gelirleri nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda olan mükellefler beyannamelerini prensip olarak kağıt ortamında vermek durumundadırlar. Bu mükellefler vergi dairesinden alacakları beyanname formları ile beyanlarını yapacaklardır. Fotokopi kullanılamaz. Ancak bu mükelleflerden isteyenler beyanlarını, aracılık yetkisi almış meslek mensupları (SM, SMMM veya YMM) vasıtasıyla elektronik ortamda yapabilirler.
- Meslek odaları ve birlikler de, işletme hesabı esasına göre defter tutan üyelerine ait beyannameleri elektronik ortamda gönderebilirler.

12.14. Defter Beyan Sistemi:

Serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, bu mükelleflerden defter tutmak zorunda olanların defterlerinin bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması, vergi beyannamesi, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda verilebilmesi ile elektronik ortamda belge düzenlenebilmesi amacıyla geliştirilen Defter-Beyan Sistemine ilişkin usul ve esaslar 17/12/2017 tarihli ve 30273 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 486 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Serbest meslek erbapları ile basit usule tabi mükellefler (noterler ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) 1/1/2018, diğer mükellefler ise 1/1/2019 (serbest meslek kazanç defteri yanında işletme hesabı esasına göre defter tutanlar açısından 1/1/2018) tarihinden itibaren Sistemi kullanmaya başlamışlar/başlayacaklardır.

Serbest meslek kazanç defteri yanında bilanço esasına göre defter tutan mükellefler de, 1/1/2018 tarihinden itibaren serbest meslek faaliyetine ilişkin kayıtlarını ve kazanç defterini Sistem üzerinden tutmak zorundadırlar.

Defter-Beyan Sistemini kullanmak zorunda olan mükelleflerin, Sistemi kullanmaya başlayacakları takvim yılından önceki ayın son gününe kadar www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden veya gelir vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesi aracılığıyla başvuru yapmaları gerekmektedir. Sistemin uygulanmaya başlanmasından sonra mükellefiyet tesis ettirenler ise işe başlama bildiriminin verildiği günü izleyen yedinci iş günü mesai saati sonuna kadar gelir vergisi yönünden bağlı oldukları

vergi dairesine başvuru yapacaklardır. Söz konusu başvuru işe başlama bildiriminin verildiği günü izleyen yedinci iş gününün sonuna (saat 23.59'a) kadar www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden de yapılabilecektir.

Mükellefler defter-beyan sistemini kullanmak üzere başvurularını kendileri yapabileceği gibi, aralarında aracılık ve sorumluluk sözleşmesi imzaladıkları meslek mensupları veya meslek odaları aracılığıyla da yapabileceklerdir.

Sisteme, İnteraktif Vergi Dairesi (<https://ivd.gib.gov.tr>) ya da vergi dairelerinden alınan "kullanıcı kodu" ve "şifre" bilgileri ile www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden giriş yapılacaktır.

Sistemi, basit usule tabi mükellefler meslek mensupları ya da bağlı oldukları meslek odaları aracılığıyla kullanabileceklerdir. Sistemin meslek mensubu veya meslek odası aracılığıyla kullanılabilmesi için "Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi" imzalanması gerekmektedir.

Defter-Beyan Sistemini meslek mensubu veya meslek odası aracılığıyla kullanan mükellefler de Sistemi, herhangi bir işlem yapmadan bilgilendirme amacıyla görüntüleme yapmak suretiyle kullanabileceklerdir. Basit Usule tabi mükelleflerin alış ve giderleri ile satış ve hasılatlarına ilişkin üçer aylık kayıtların, izleyen ayın sonuna kadar Sisteme kaydedilmesi gerekmektedir.

12.15. Hazır Beyan Sistemi:

2012/43 sayılı Sirkülerimizde duyurulduğu üzere, 414 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Maliye Bakanlığı 2011 ve izleyen yıllarda beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından oluşan mükelleflerin beyannamelerini "*Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi*"ni kullanarak verebilmeleri uygulamasını 01.03.2012 tarihinden itibaren başlatmıştı.

Bu Sistem, kira geliri elde eden mükelleflerin tapu, Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi, banka, PTT, TOKİ, inşaat, sigorta, elektrik, su ve doğalgaz şirketleri gibi kurumlardan alınan bilgiler kullanılarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından önceden hazırlanan beyannamelerinin ve internet ortamında mükelleflerin onayına sunulduğu bir Sistem'di.

25.02.2016 tarih 29635 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 470 Sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu Sistemin kapsamı genişletilerek ücret, menkul sermaye iradı (MSİ) ile diğer kazanç iratlar (DKİ) da Sisteme dâhil edilmiş VE Sistemin adı "*Hazır Beyan Sistemi*" olarak değiştirilmiştir.

Buna göre, gelirleri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından veyahut tamamından ibaret olan gelir vergisi mükelleflerinin bu gelirlerine ilişkin beyannamelerinin Gelir İdaresi Başkanlığınca önceden hazırlanarak mükelleflerin onayına sunulması esasına dayanan Hazır

Beyan Sistemi kullanılarak verilmesi mümkündür. Sistemden yararlanmak ihtiyaridir.

12.16. İhtiyari Beyan :

GVK'nın geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için dar mükellefler de dahil olmak üzere takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilmesi mümkündür. Bu gelirlerin beyanı; 263 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67/11 inci Maddesine Göre İhtiyari Beyanda Bulunan Mükellefler İçin" formata uygun yıllık gelir vergisi beyannamesiyle, izleyen yılın Mart ayının başından 25'inci günü akşamına kadar yapılabilmektedir.

Geçici 67 nci madde kapsamında tevkif edilen vergilerin mahsup ve iadesine imkân sağlayan bu beyan ihtiyari bir beyan olup, bu imkândan yararlanılabilmesi için ihtiyari beyanın kanuni süresinde yapılması gerekmektedir. Süresi geçtikten sonra yapılan ihtiyari beyanlara dayanılarak işlem yapılması mümkün değildir.

İhtiyari beyan, tam mükelleflerce ikametgahlarının bulunduğu yer vergi dairesine, öteden beri mükellef olanlar için ise bağlı oldukları vergi dairesine yapılmalıdır.

Dar mükellefler ise ihtiyari beyanlarını İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Boğaziçi Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne yapabilmektedirler.

Söz konusu beyan sadece menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım-satımına ilişkin olarak yapılacak olup, faiz ve itfa gelirlerinin beyanı söz konusu değildir. Alım- satım işlemlerine ilişkin olarak beyan edilecek kazançlara, Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan artan oranlı vergi tarifesi değil, geçici 67 inci maddeye göre geçerli stopaj oranı uygulanacaktır.

Beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilecektir. Mahsup ve mahsup sonrası kalan tutarın iade işlemleri 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalara göre yapılacaktır.

Mahsup ve iadenin yapılabilmesi için tevkif yoluyla kesilen vergilerin beyannameye dâhil edilen kazançlara ilişkin olması şarttır.

Alım-satım işlemlerine ilişkin olarak yapılacak ihtiyari beyanda, aynı türden menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına ilişkin olması şartıyla yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilecektir. Aynı tür menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının değerlendirilmesinde aşağıdaki sınıflandırma esas alınacaktır.

- Sabit getirili menkul kıymetler,
- Değişken getirili menkul kıymetler,

- Diğer sermaye piyasası araçları,
- Yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetleri.

Menkul kıymetlerle yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinde sınıflandırma, işlemle ilişkilendirilen menkul kıymetin dahil olduğu gruba göre yapılacaktır. Menkul kıymete bağlı olmaksızın yapılan işlemler ise III. Gruptaki diğer sermaye piyasası araçları kapsamında değerlendirilmektedir.

277 seri no.lu GV Genel Tebliği uyarınca, 1.10.2010 tarihinden itibaren, hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olan ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören aracı kuruluş varantları, aynı tür menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları sınıflandırmasında, “*Değişken Getirili Menkul Kıymetler*” sınıfında değerlendirilmektedir.

12.17. Maliye Bakanlığı'nın Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Diğer Hizmetleri :

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), beyanların kolayca ve doğru bir şekilde yapılabilmesini sağlamak için gelir unsurları itibarıyla [Beyanname Düzenleme Rehberleri](#) hazırlamıştır. Bu rehberler vergi dairelerinden temin edilebileceği gibi, rehberlere Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinden de ulaşılabilir.

Ayrıca Bakanlık, huzurevlerinde yaşayan mükellefler ile yaşlılığı, sakatlığı veya hastalığı nedeniyle vergi dairelerine gelemeyecek mükelleflerin beyannamelerinin ikametgahlarında kabulü uygulamasına başlamıştır. Bu hizmetten yararlanmak isteyen mükelleflerin, Alo 189 Maliye hattı aracılığıyla buldukları ildeki Vergi Dairesi Başkanlığına veya Defterdarlığı aramaları yeterli olup, beyannameleri adreslerine memur gönderilmek suretiyle alınacaktır.

13. SİRKÜLERİMİZİN EKLERİ :

- Konunun daha iyi anlaşılmasını teminen hazırlanan yıllık beyan esasının tatbikatını, işadamlarının ve yöneticilerin başlıca şahsî gelir unsurları olan ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kâr payları başta olmak üzere çeşitli gelir unsurları açısından özetleyen bazı örnekler [Ek 1](#) 'de,
- Menkul sermaye iratları ile menkul kıymet alım satım kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin tablo [Ek 2](#) 'de,

bilgilerinize sunulmuştur.

Saygılarımızla.

ÖZEL KANUNLAR UYARINCA İNDİRİME KONU EDİLEBİLECEK VEYA GİDER YAZILABİLECEK BAĞIŞLARA İLİŞKİN TABLO

	Bağışın İndirilmesi veya Gider Yazılabilmesi İçin Hangi Kuruluşa Yapılması Gerektiği	Dayanak Kanun		Bağışın Nev'i	Yüzdesel Sınır	Meblağ Sınırı	İndirim mi, Gider Kaydı mı?
		Sayı	Madde				
1.	Umumî Hayata Müessir Afet Felâketzedeleri için Milli ve Mahallî Yardım Komiteleri	7269	45	Nakdî ve Aynî	Yok	Yok	Gider
2.	Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu ile Kuruluşları	2828	20/b	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
3.	Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	2547	56	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
4.	İlköğretim Kurumları	222	76/g	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
5.	Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK)	278	13	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
6.	Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu	2876	101	Nakdî ve Aynî	Yok	Yok	Gider
7.	3294 Sayılı Kanunla kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu veya Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları	3294	9	Nakdî ve Aynî	Yok	Yok	İndirim
8.	4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Harcamalar	4122	12	Nakdî ve Aynî	Yok	Yok	İndirim
9.	Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim İçin Yapılan Bağışlar (97/1 Tebliğin R.G.'si 22.08.1997)	4306	97/1 (Tebliğ)	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
10.	Emekli Sandığı Kanununa Göre Sandık, Dinlenme ve Bakımevleri	5434	Ek.44	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
11.	Gülhane Askeri Tıp Akademisi	2955	46/b	Sadece Nakdî	Yok	Yok	İndirim
12.	Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı	3388	3	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
13.	SSK Hastanelerine Yapılan Bağış ve Yardımlar (SSK Hastaneleri 5283 sayılı Kanunla Sağlık Bakanlığına devredildiği için bu bağışın uygulama alanı kalmamıştır.)	4958	23	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
14.	Terörle Mücadele Kanunu Hükümlerine Göre Aylık Alan Maluller İle Hayatını Kaybedenlerin Dul ve Yetimlerine Yapılan Taşınmaz Bağışları	3713	21	Ayni	Yok	Yok	İndirim

15	Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun	6546	11/2	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
16	Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı	6569	17/1	Nakdî	Yok	Yok	İndirim
17	Türkiye Maarif Vakfı	6721	5/5	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
18	Türk - Japon Bilim ve Teknoloji Üniversitesi	7034	4/2	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim
19	Türkiye Şehit Yakınları ve Gazileri Dayanışma Vakfı	633	Ek: 5	Ayni ve Nakdî	Yok	Yok	İndirim