

1. GİRİŞ

Devletin ayakta kalabilmesi için devlete karşı ödevlerin mükelleflerce yerine getirilmesi, kamu-özel sektör ayrımında özel sektörde ortaya çıkan kaynaklardan bir kısmının devlete kanalize edilmesi ve bu kısmın devletçe kamusal harcamalara dönüştürülmesi gerekmektedir. Bu yüzden devlet; harcamalarını finanse etmek için şahıslara zorunlu olarak parasal yükümlülükler getirmektedir.

Verginin hukuka dayalı olarak alınması durumunda, devletin hukuken geçerli bir varlık olarak vücut bulması gerekmektedir. Hukuksal bir esasa dayanan ve temelinde hukuksal yaptırımların olması durumunda sağlanan bir yükümlülük olan verginin, devlet ve kişilerin çıkarlarının karşı karşıya geldiği, verginin zorunlu ve gerekli olması ile bireylerin özgürlüklerinin kısıtlandığı bir yapı olması, kişilerin devletçe sağlanan bazı teminatlarla korunmasını gerektirmektedir. Ülke gelirlerinin en büyük payını oluşturan vergilerden şahıslar üzerinden alınan bir vergi türü olan gelir vergisi, artan oranlı bir tarifeye sahip olup toplumun her kesiminden alınan ve hazinenin temelini oluşturan bir gelir kaynağıdır.

Verginin kanuniliği ilkesi, vergi ödevi ile ilgili öteki anayasal ilkeler gibi yerleşik bir temel ilke olmasına rağmen, bu ilkeye gerek teoride gerek pratikte sadece içeriği, neticeleri veya istisnaları bazında ayrı ayrı ele alınarak bütünsel bir bakış açısına değinilmemiştir¹. Hukuk devleti ilkesinin bir uzantısı olarak kişisel özgürlüklerin korunmasının; sosyal devlet ilkesinin bir sonucu olarak ise ekonomik ve sosyal hakların hayata geçirilmesinin bir aracı olan verginin yasallığı ilkesinin, suç ve cezanın yasallığı ilkesi gibi çeşitli görünümleri bulunmaktadır. Bu şekilde şahısların ve devletin tüm erkleri sınırlanarak temel hak ve özgürlükler için hukuk devletinin sağladığı güven ortaya çıkmaktadır.

Devlet ile şahıs arasında kurulan ilişkinin en önemli kanallarından biri de vergidir. Kurulan bu ilişkinin sağlıklı ve işler bir biçimde yürütülebilmesi, her şeyden önce şahısların ödedikleri vergi konusunda adil bir vergilendirmeye tabi olduklarını düşünmelerine bağlıdır. Vergi yükünün eşit ve dengeli bir şekilde paylaşılması manasına gelen vergi adaletinin sağlanması, maliye politikasının temelinde bulunmaktadır. Uygulamada teknik ve teorik açıdan vergi adaletini gerçekleştirmeye yönelik olarak geliştirilen çalışmaların dayanak noktasını “ödeme gücü ilkesi, vergide genellik ilkesi, vergide eşitlik ilkesi” oluşturmaktadır. Bu bağlamda vergilemede artan oranlı tarife, en az geçim indirimi, engellilik indirimi, muafiyet ve istisnalar gibi araçlardan yararlanılmaktadır².

Tezin birinci bölümünde verginin tarihçesine, gelir ve gelirle ilgili kavramlara değinilerek temel bir çerçeve oluşturulmak istenmiştir.

¹ Gülseren GÜNEŞ, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 3. Baskı, 12 Levha Yayınevi, Beşiktaş 2011, s. 1-2.

² Ramazan ARMAĞAN, Murat İÇMEN, “Gelişmiş Ülke Örnekleri Bağlamında Gelir Vergisi Uygulamaları ve Vergi Adaleti İlişkisi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 218, Kasım 2017, s. 9.

İkinci bölümde matrah kavramından bahsedilerek üçüncü bölüme girişe hazırlık aşaması belirtilmiştir.

Üçüncü bölümde ise gelir unsurlarının neler olduğundan bahsedilerek bu unsurların açıklamalarına yer verilmiştir.

Son olarak; üçüncü bölümde sayılan yedi gelir unsurunun topluca beyan edilmesi ile ilgili örneklere yer verilerek konunun kavranması amaçlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ VE GELİR İLE İLGİLİ KAVRAMLARA TOPLU BAKIŞ

1. TARİHÇE

Kökleri insanlık tarihinin kökleri ile aynı olmakla beraber, verginin niteliği zaman içinde büyük bir değişime maruz kalmıştır. Başlangıçta gönüllü bir ödeme niteliğine sahip olan vergi, hükümdarlara çeşitli nedenlerle verilen bir hediye idi. Daha sonra krallar, hükümdarlar, yöneticiler doğrudan bazı toplumsal kesimlere başvurarak mali yardım isteğinde bulunmuşlardır. İlk başlarda gönüllü olarak alınan yardımlar, zamanla zorunlu olmaya başlamıştır. Bu değişikliğin nedeni, bir yandan geleneklerin değişmesi, diğer yandansa savaşılar ve diğer toplumsal ihtiyaçların karşılanma zorunluluğu olarak açıklanabilir³.

Osmanlı İmparatorluğu mutlak monarşi ile yönetiliyordu. Bir diğer ifadeyle, padişahın yetkileri sınırsızdı ve padişahın yetkilerini hukuki bakımdan sınırlayacak bir yapı bulunmamaktaydı. Birtakım üst düzey yöneticilerden oluşan Divan ise padişahın yetkilerini paylaşan bir organ değil, sadece danışma organı olarak görev almaktaydı⁴. Cumhuriyetin ilanından önce uygulanan Osmanlı dönemi vergileri, genel olarak şer'i vergilerden oluşuyordu. Bunların arasında müslüman halktan alınan öşür, müslüman olmayan halktan alınan haraç ve cizye vergileri vardı. Cumhuriyetin ilan edildiği 1923 yılında öşür, temettü, müsakkafat (bina), ağnam (hayvanlar) gibi vergilerden oluşan adaletsiz bir vergi sistemi bulunmaktaydı. Cumhuriyetin ilanından sonraki dönemde, Osmanlı vergi sisteminin yerine çağdaş batılı devletlerin uyguladıkları sisteme geçiş başlamıştır. İlk olarak ziraat ürünlerinden alınan vergi olan aşar 1925'te yürürlükten kaldırılmıştır. Bu olay, Cumhuriyet tarihinin ilk vergi reformu olarak kabul edilebilmektedir. 1924 Anayasasında, temel hak ve özgürlükler sıralanmakla ve kısa açıklamalarda bulunulmakla yetinilmiş, temel hakların korunması konusunda temel anlamda hukuki teminatlar ortaya konulamamıştır⁵. Bu hak ve özgürlükler, Fransız Devriminden beri süregelen tabii hak anlayışına göre düzenlenmiştir. 1942 ve 1943 yılları savaş dönemi olduğundan varlık vergisi ve toprak mahsulleri vergisi gibi olağanüstü vergiler uygulanmıştır. 1949'da Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) kabul edilerek ciddi bir vergi reformu gerçekleştirilmiştir. Bu kanunların hazırlanmasında özellikle Alman vergi kanunlarından yararlanılmıştır. Diğer taraftan, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK-1959), Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu (MTVK-1963), Emlak Vergisi Kanunu (EVK-1970), Damga Vergisi Kanunu (DVK-1964) ve Harçlar Kanunu (1964) da 1959-1970 yılları arasında kalan

³ S. Ateş OKTAR, *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2010, s. 1-2

⁴ Ergun ÖZBUDUN, *Türk Anayasa Hukuku*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2002, s. 25.

⁵ Münici KAPANİ, *Kamu Hürriyetleri*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 1993, s. 109-110.

dönemde kabul edilen vergi kanunları arasında yer almaktadır. 27 Mayıs 1960'tan sonra, Gelir Vergisi Kanunu yeniden ele alınmış ve bazı değişiklikler yapılmıştır⁶.

Bir ülke ekonomisine yer alan iki sektörel alandan biri olan kamu kesiminde, teknik özelliklerden dolayı tam kamusal mal olarak nitelenen belli malların ve yarı kamusal malların üretim süreci incelenmektedir⁷. 1876 tarihli Kanun-i Esasi'de, vergilerin tüm vatandaşlardan mali güçlerine göre ve bir yasaya dayanarak alınması gerektiği belirtilmektedir. 1924 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu'nda vergi, devletin genel giderlerine vatandaşların katılması olarak tanımlanmıştır. Ayrıca 1876 tarihli Kanun-i Esasi'de, verginin münhasıran yasayla konulabileceği 1924 Anayasasında da yer almaktadır. Ancak bu devirlerde vergi yasalarının Anayasaya uygunluğunu denetleyecek bir organ bulunmamaktaydı. Yasaların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi 1961 Anayasası ile Anayasa Mahkemesi kurulduktan sonra başlamıştır. 1961 ve 1982 Anayasalarında açıkça bir vergi tanımı yer almamakla beraber 1961 Anayasasının 61. ve 1982 Anayasasının 73. maddelerinin vergi ödevi ile ilgili açıklamalarından bir tanım oluşturulabilir. Bu tanıma göre vergi; kanunla belirlenen normlar içerisinde vatandaşların, kamusal giderleri karşılamak üzere mali güçlerine göre devlete yapmak zorunda olduğu ödemelerdir.

2. VERGİ HUKUKUNA GİRİŞ

I. VERGİ HUKUKUNUN TANIMI

Hukuk kavramı, toplumdaki bireyler arasındaki ilişkileri düzenleyip yaptırımlarla düzene sokan kuralların bütünü olarak açıklanabilir. Hukuksal normlar değişmeyen kurallar olmamakla beraber yere, zamana ve toplumlara göre değişime uğrayabilen kurallardır. Hukuk; özel ve kamu hukuku olarak iki ana başlıkta yer almaktadır. Bunlardan ilki tarafların eşit durumda bulunduğu; sonraki ise devletin hegemonyasından kaynaklanan ilişkileri düzenlemektedir.

Vergi hukuku, bir yönden devletin ve diğer kamu kuruluşlarının, diğer yönden bireylerin yer aldığı vergisel ilişkileri irdelemektedir. Bu ilişkilerin temelinde vergilendirme yetkisi yer almaktadır. Yani bu ilişkide taraflar arası eşitlik yoktur. Dolayısıyla vergi hukuku, kamu hukukunun bir alt dalı olarak literatürde yer almaktadır. Konusu kamu gelirleri olarak belirlenen vergi hukukunu mali hukuk alanı ile karıştırmamak lazım gelir. Mali hukuk alanı, kamu gelirlerinin yanında, kamu harcamalarını da barındıran oldukça geniş bir bilim dalıdır. Maliye hukuku bilim dalı konuları arasında bütçe ve kamu harcamaları da yer almaktadır⁸.

Vergi; devletin kamusal harcamalara kaynak tesis etmek için, birey ve işletmelerden bir karşılık olmaksızın ve hukuksal cebir altında uyguladığı parasal

⁶ Nurettin BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, 20. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2008, s. 139-141.

⁷ M. ÖNCEL, A. KUMRULU, N. ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, 21. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2012, s. 1.

⁸ BİLİCİ, s.33-34.

yükümlülüklerdir. Vergiyi bireyler ve müesseseler hukuksal cebir altında öderler ve bu ödeme karşılığında devletten herhangi bir hak talep edemezler⁹. Verginin tanımı tarih boyunca birçok uyarlamaya maruz kalmasına rağmen, verginin değişmeyen özelliği kamusal harcamalara kaynak oluşturmak amacıyla toplanmasıdır. Diğer yandan, toplumun belli kesimlerine ait örgütlenme biçimlerine ve toplumsal yönetim şekillerine göre de vergiler kabile reisi, derebeyi, imparator ya da kralın harcamalarını karşılayacak bir ödeme olmaktan çıkmıştır. Bunun yerine, kamunun ihtiyacı ve kamusal hizmetlerin maliyetini finanse etmek amacıyla toplumun yaptığı bir ödeme haline gelmiştir¹⁰.

II. VERGİ HUKUKUNUN DİĞER HUKUK DALLARIYLA OLAN İLİŞKİSİ

1. Vergi Hukukunun Anayasa Hukuku İle İlişkisi

Anayasa hukuku devletin nasıl olacağını, devletin temel niteliklerini, bireylerin hak ve ödevlerini, devletin temel organlarını ve görevlerini ve bunlarla ilgili genel normları düzenlemektedir. Maddi manada Anayasa, devletin temel normlarının kuruluşuna ve işleyişine ait faaliyetleri belirleyen hukuk kurallarının bütünüdür¹¹. Şekli manada Anayasa ise normlar hiyerarşisinin en tepesinde yer alan, diğer yasalardan farklı ve daha zor şartlarda kabul edilip değiştirilebilen hukuk kurallarıdır. Bu manada bir kuralın Anayasa kuralı olup olmadığına, onun muhteviyatına bakılmaksızın, o kuralın bulunduğu yere, yapılış ya da değiştiriliş şekline bakılarak karar verilir¹². Anayasaya göre, Anayasa hükümleri yasama, yürütme ve yargı erkleri ile idareyi ve diğer tüm kuruluş ve bireyleri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Hiç kimse veya erk kaynağını Anayasadan almayan bir yetkiyi kullanamaz.

Vergi hukukunun temel ilkeleri de Anayasalarda bulunmaktadır. Mesela, bireylerin mali gücüne göre vergilendirme ilkesi ve verginin kanuniliği ilkesi gibi vergi hukukunun başlıca ilkelerini içeren normlar Anayasanın 73. maddesinde düzenlenmiştir. Kişi ve devlet ilişkilerinde temel hak ve özgürlükleri koruyan kavramlar daha çok kamu hukuku ve bağlı hukuk dallarında yer almaktadır. Hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak şahıs hak ve özgürlüklerinin korunmasının bir aracı olan “Yasallık ilkesi”, “Anayasalarda verginin yasallığı ilkesi”, “suç ve cezanın yasallığı ilkesi” gibi değişik türlerde yer alabilmektedir. Bu şekilde kişiler ve devletin tüm organları temel hak ve özgürlükler için hukuk devletinin sağladığı güven ortamına yasal dayanaklarla ulaşmıştır. İdare hukukunda “yasal idare ilkesi”, devlet yönetiminin kanun ile beraber tüzük, yönetmelik vb. diğer düzenleyici işlemlere de uygun davranışları ifade etmekte olup, “verginin yasallığı ilkesi”ne göre daha geniş bir anlam barındırmaktadır. Hukuk devleti kavramının ve yasallık ilkesinin amacı olarak, kanunların kendilerini yetkili

⁹ Öznur AKYOL, *Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Matrahın Tespiti: Türkiye Uygulaması*, 2009 (Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir 2009. s. 4.

¹⁰ Asuman ALTAY, “*Kamu Malları ve Vergileme*” Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 255

¹¹ Kemal GÖZLER, *Anayasa Hukukuna Giriş*, 3. Bası, Ekin Kitabevi, Bursa 2003, s. 13.

¹² Yavuz ATAR, *Türk Anayasa Hukuku*, 2. Bası, Mimoza Yayınları, Konya 2002, s. 4.

saymadığı konularda, bireyler tarafından bunların haklarını sınırlayıcı işlemler yasalarda açıkça yer almayan bir yükümlülükle gerçekleştirilemez.

2. Vergi Hukukunun İdare Hukuku İle İlişkisi

Kamusal hizmetlerin gerektirdiği kamu harcamalarının en önemli finansmanını oluşturan vergiler ile ilgili kuralları düzenleyen vergi hukukunun idare hukuku ile iç içe geçmiş bir ilişkisi literatürde yer almaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi, memurların görevleri ve yetkileri gibi çeşitli işlemler idare hukukunun konusuna girmektedir. Ayrıca vergilendirme, verginin hesaplanması ve verginin tahakkuk ettirilmesi işlemlerinin, hukuki nitelik açısından birer idari işlem olmaları ve vergisel uyumsuzlukları çözmekle yetkilendirilmiş vergi yargısı organlarının idari yargı sistemi içinde bulunması vergi hukuku ve idare hukuku ilişkisinin çerçevesini belirlemektedir¹³.

3. Vergi Hukukunun Ceza Hukuku İle İlişkisi

Vergi hukuku, bazen ceza hukukunun esaslarına da değinmektedir. Ceza hukukunun tekrür, suç ve cezaların birleşmesi, kastın aranması, bilmeme ve yanılma, cezanın ertelenmesi veya düşmesi, ön ödeme, kusurluluğun kalkması ilkeleri vergi hukukunda da kabul görmektedir. Bu husus vergi ve ceza hukuku arasında iç içe olan bir ilişkinin göstergesidir.

III. VERGİ KAYNAKLARININ KENDİLERİNİ OLUŞTURAN DEVLET ÖGELERİNE GÖRE BELİRLENMESİ

Vergi hukukunun konusu; yasama, yürütme, yargı organlarından doğan kaynaklar ve diğer kaynaklar olmak üzere dört başlık altında toplanmaktadır. Bu kaynakların bir kısmı asli (bağlayıcı, birincil) kaynak, diğer kısmı ise yardımcı kaynaklardır. Asli kaynaklar; verginin mükellefini, konusunu, oranını etkileyen, vergi kurumlarının ve mükelleflerinin uyması gereken kuralların belirtildiği kaynaklardır. Aşağıda açıklanacak olan; Anayasa, kanunlar, anlaşmalar, KHK'lar, Bakanlar Kurulu kararnameleri, tüzükler, yönetmelikler, genel tebliğler, Anayasa Mahkemesi kararları ve Danıştay içtihadı birleştirme kararları asli kaynaklar olma özelliğini taşımaktadır.

Yardımcı kaynaklar ise, verginin aslına dokunmayan, yalnızca mevcut düzenlemelerin yorumlanması, açıklanması niteliğinde olan kaynaklardır. Bu yardımcı kaynaklar vergi kanunlarının daha anlaşılır olmalarını sağlarlar. Bu yüzden bu kaynakların ilgililer açısından bağlayıcılığı yoktur¹⁴.

1. Vergi Hukukunun Yasama Organından Doğan Kaynakları

a. Anayasa

Anayasa, devletin şekli ve temel argümanları, bireylerin hak ve ödevleri, devletin temel organ ve görevleri ile ilgili genel kuralları içeren temel bir kaynaktır.

¹³OKTAR, s. 24-25.

¹⁴BİLİCİ, s.36-37.

Türkiye’de vergisel hukukun temel ilkeleri de Anayasanın muhtelif başlıklarında yer almaktadır. Anayasanın birçok maddesi dolaylı da olsa, vergi ile ilgilidir. Bununla beraber Anayasada, başta "vergi ödevi" başlıklı 73. madde olmak üzere direkt olarak vergilendirmeye değinen ilkeleri barındıran maddeler de yer almaktadır¹⁵. Anayasanın 73. maddesinde; *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."* hükmü yer almaktadır.

Anayasada vergiyle ilgili çeşitli hükümler bulunmaktadır. Burada bunlardan konumuzla ilgili olarak önemli görülen 2., 10. ve 73. maddelere atıf yapılacaktır. Türkiye'nin sosyal bir hukuk devleti olduğuna değinen Anayasanın 2. maddesi, Devlete vergi yükünü vatandaşlar arasında dengeli ve adaletli bir şekilde dağıtma görevi vermiştir. Anayasanın 10. maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesi, vergi açısından da geçerlidir. Anayasada yer alan vergiyle ilgili en önemli düzenleme, "temel haklar ve ödevler" başlığını taşıyan 2. kısmın, "siyasi haklar ve ödevler" alt başlığında yer alan dördüncü bölümdeki 73. maddedir. "Vergi Ödevi" başlıklı bu maddeye göre *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür."* Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir. Günümüzde hükümetler, vergilendirmeye dair yetkilerini temel olarak Anayasadan almaktadırlar¹⁶.

b. Kanun

Kanun, Anayasanın yetki verdiği erk tarafından kabul edilip yürürlüğe konulan yazılı hukuk kurallarıdır. Anayasanın 7. maddesine göre, *"yasama yetkisi Türk milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez"* denilmektedir. Kanun teklif etme yetkisi Bakanlar Kurulu ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne aittir. Bir verginin mükelleflerden alınabilmesi için, her şeyden önce o konuyla ilgili bir vergi yasasının yürürlükte bulunması gereklidir (vergilerin kanuniliği ilkesi). Buna ek olarak bu vergi yasalarının uygulanmasına o yılın bütçe yasası ile izin verilmiş olması da gerekmektedir (vergilerin yıllık olması ilkesi). Bu zorunluluk uyarınca, her yıl kamu gelirlerinin dayanağı olan kanunlar bütçe kanununun "C" cetvelinde yer almaktadır. Yasaların Anayasaya aykırı olması durumunda, Anayasa Mahkemesine dava açılmak suretiyle iptal edilmesi istenebilir¹⁷.

¹⁵ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 13.

¹⁶ Gelirler Kontrolörleri Derneği, s. 73.

¹⁷ BİLİCİ, s.37-39.

c. Uluslararası Vergi Anlaşması

Uluslararası vergi anlaşmaları genel olarak uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla yönelik olarak çoğu zaman ikili anlaşmalar şeklinde yapılmaktadır. Bazı ülkelerin, vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında farklı ilkeleri kullanmaları, uluslararası alanda vergilendirme yetkisi çatışmalarına neden olmaktadır. Bu gelişme ise, uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını göz önünde bulundurmaktadır. Yasaların şahsiliği ve mülkiliği prensibinin bir arada uygulanmasından çifte vergilendirme sorunları ortaya çıkmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmaları ile farklı devletler arasında ortaya çıkabilecek bu çifte vergilendirme problemleri aşılmaya çalışılmaktadır. Bu anlaşmaların yokluğu halinde ise problem, iç hukuka konulacak düzenlemelerle ortadan kaldırılmaya ve hafifletilmeye çalışılacaktır.

Uluslararası vergi anlaşmaları, Anayasanın verdiği yetki ile yürütme erki tarafından yapılmaktadır. Yapılan anlaşmalar daha sonra yasama erkinin tasdikine sunulmaktadır (Anayasa madde 90). Cumhurbaşkanı'nın onayı ile yürürlüğe girmektedir. (244 sayılı Kanun, madde 3/1). Anayasanın 90. maddesinin 5. fıkrası, bu maddeye göre yürürlüğe giren milletlerarası anlaşmaların kanun hükmünde olduğunu ve bu anlaşmalar hakkında Anayasaya aykırı olduğu iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamayacağı belirtilmektedir.

2. Vergi Hukukunun Yürütme Organından Doğan Kaynakları

Bu grup kaynaklar arasında kanun hükmünde kararname, Bakanlar Kurulu kararname, tüzükler, yönetmelikler ve genel tebliğler gibi kaynaklara yer verilmektedir.

a. Kanun Hükmünde Kararname (KHK)

Kanun hükmünde kararname (KHK) ilgili temel hukuki düzenleme Anayasanın 91. maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre TBMM, Bakanlar Kuruluna KHK çıkarma yetkisini bir kanunla verebilir. Kanun hükmünde kararname uygulaması, Anayasanın 7. maddesinde yer alan “yasama yetkisinin devredilemeyeceği” konusunun bir istisnasını oluşturmakta olup yürütme erkinin güçlendirilmesi amacıyla bir üründür. Ancak aynı 91. madde sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak kaydıyla; temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile siyasi haklar ve ödevler hakkında kanun gücünde kararname çıkarılmasını yasaklamıştır. Dolayısıyla siyasi haklar ve ödevler arasında sayılan vergi konusunda da, normal zamanlarda KHK çıkarılması yolu kapatılmış; bu konularda yasal düzenleme yapma yetkisi Yasama erkinin tekelinde bırakılmıştır. Kanun hükmünde kararname, ilk olarak 1961 Anayasasında 20 Eylül 1971 tarihli 1488 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle hukukumuzda girmiş olup 1982 Anayasasından sonrasına denk gelmektedir. Olağan durumlarda Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Bu yetki Bakanlar Kurulu'na bir yetki kanunu ile verilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü

haller haricinde temel haklar, kişisel haklar ve ödevleri ile siyasal haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez denilmektedir. Yetki kanunu ile verilen yetki, kanun hükmünde kararnamenin amacını, kapsamını, ilkelerini, kullanma süresini ve süresi içinde birden fazla kanun hükmünde kararname çıkarılıp çıkarılmayacağını göstermektedir. Olağanüstü durumlarda, kanun hükmünde kararname çıkarmak içinse yetki kanununa ihtiyaç bulunmamaktadır. Kanun hükmünde kararnameler Resmi Gazete'de yayımlandıkları gün yürürlüğe girerler ve aynı gün Meclise sunulurlar. Meclise sunulan bu kararnameler, kanunların görüşülmesi kurallarına göre öncelikle ve ivedilikle görüşülmektedir.

b. Bakanlar Kurulu Kararı (BKK)

Yukarıda, vergi hukukunun yasama organından doğan ve yürütmenin doğrudan Anayasadan kaynaklanan düzenleyici işlemleri olan, 73/4 ve 167/2 hükümleri uyarınca yapılan işlemler sonucunda oluşturulan Bakanlar Kurulu Kararları vergi hukukunun yürütme organından doğan bir başka kaynağıdır. Anayasa ile Bakanlar Kurulu'na verilen yetkilerin Bakanlar Kurulu tarafından kullanması zorunludur. Bu yetki bir başka mercie aktarılamaz.

c. Tüzük

Tüzük, Bakanlar Kurulu tarafından, kanuna aykırı olmamak ve Danıştay'ın incelemesinden geçmek şartıyla, kanunların uygulanmasını göstermek veya kanunlarca emredilen işleri belirtmek üzere oluşturulan bir hukuk kaynağıdır. Tüzükler, Cumhurbaşkanınca imzalanarak kanunlar gibi yayınlanırlar. İdari işlem olan tüzükler, Anayasanın 125'inci maddesi gereğince idari yargı denetimine tabidirler. Bu davalara, Anayasanın 155'inci maddesi ve Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesi gereğince, Danıştay tarafından bakılmaktadır. Tüzükler, kanunlarca emredilen konuları açıklamak için ya da bu hükümlerin nasıl uygulanacağını göstermek için, Danıştay'ın incelemesinden geçmek üzere Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılırlar. Vergi hukuku ile ilgili tüzük çıkarma yoluna, kanunların emrettiği bazı hallerde nadiren başvurulmaktadır. Bu nadir tüzüklere örnek olarak, "Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük"ü gösterebiliriz. Bu tüzük, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. ve 31. maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak 1972 yılında çıkarılmıştır.

d. Yönetmelik

Yönetmelik, Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzel kişileri tarafından, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanun ve tüzüklerin uygulanmasını göstermek üzere, bunlara aykırı olmamak şartıyla oluşturulan hukuksal bir kaynaktır. Yönetmelik ve Bakanlar Kurulu Kararları biçimindeki düzenlemelere tüzüklere kıyasla daha fazla başvurulmasının sebebi, bu düzenlemelerin çıkarılma yönteminin daha basit ve hızlı olmasından kaynaklanmaktadır. Mesela, yönetmeliklerin ve Bakanlar Kurulu Kararının çıkarılmasında tüzükler için zorunlu olan Danıştay görüşü alınması gerekmemektedir.

Diğer taraftan, tüm bakanların bir araya gelmesinin gerekli olduğu tüzüklerin aksine, yönetmelikler tek bir bakanlığın iradesi ile çıkartılabilmektedir.

e. Genel Tebliğ

Vergi kanunlarının sayılarının çok fazla olması ve başta konjonktürdeki değişiklikler olmak üzere, çeşitli sebeplerle sık değişimleri, algılanma ve yorumlanmalarında çoğu zaman tereddütlere yol açmaktadır. Maliye Bakanlığının, bir taraftan mükellefleri ve vergi memurlarını aydınlatarak bu tereddütleri gidermek amacıyla, diğer taraftan yasama organının kendisine verdiği düzenleme yetkisi ile çıkardığı genel tebliğler vergi hukukunun yaygın olarak başvurulan kaynaklarındandır.

Genel tebliğler, vergi kanunlarını açıklayan, yorumlayan yazılardır. Vergisel mevzuatın çok sık değişmesi sonucunda, Maliye Bakanlığı da yeni düzenlemelerle ilgili genel tebliğler yayımlamak suretiyle vergi idaresini ve vergi mükelleflerini aydınlatmaktadır. Uygulamada çok karşılaşılan genel tebliğlere örnek olarak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği ve vergi mükellefinin tabi olduğu defter ve belge düzeni ile ilgili Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 257'ye göre çıkarılan tebliğ verilebilir.

f. Genelge (İç Genelge)

Genelgeler, Maliye Bakanlığı'nda uygulama birliğinin sağlanması amacıyla kendi teşkilâtına gönderdiği yazılı emirlerdir.

g. Özelge (Mukteza)

Özelgeler (muktezalar); mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması bakımından şüpheye düştükleri konular hakkında Maliye Bakanlığı'na sordukları yazılı sorulara verilen yazılı cevaplardır. Özelgeler, vergi idaresinin yorumsal yaklaşımlarını yansıttıkları için benzer durumlarda kaynak olarak yer almaktadır¹⁸. Maliye Bakanlığı özelgeleri ve sirkülerleriyle ilgili hukuki düzenleme VUK'un 413. maddesinde yer almaktadır. Bu madde mükelleflere, Maliye Bakanlığı'ndan veya Maliye Bakanlığı'nın yetkili kıldığı makamlardan vergisel durumlarla ilgili tereddüt edilen konularda açıklama isteme hakkını vermektedir. Yapılan bu açıklama sadece görüş isteyen kişiye yönelikse mukteza (görüş) adını almaktadır. Çok sayıda mükellefin benzeri konuda açıklamaya ihtiyacı olması durumunda ise cevap, sirküler yoluyla (topluca) verilmektedir. Aynı madde, mükelleflerin alacakları cevaplara göre hareket etmeleri cezayı gerektirse bile cezanın kesilmeyeceğini belirtmektedir¹⁹.

3. Vergi Hukukunun Yargı Organından Doğan Kaynakları

Bu kaynaklar arasında Anayasa Mahkemesi kararları, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları ve diğer yargı kararları yer almaktadır.

¹⁸ OKTAR, s. 30-49.

¹⁹ BİLİCİ, s. 39-42.

a. Anayasa Mahkemesi Kararları

Anayasa Mahkemesi'nin temel görevi, kanunların, KHK'ların ve TBMM İçtüzüğü'nün, şekil ve esas bakımından Anayasaya uygunluğunu denetlemektir. Anayasaya aykırılık tespit edildiğinde verdiği iptal kararları, yasama, yürütme ve yargı erkleri ile herkes için bağlayıcıdır. Anayasa Mahkemesi kararları vergi hukukunun da kaynakları arasında yer almaktadır. Anayasa Mahkemesi, Anayasaya uygunluk denetimi esnasında, vergi kanunlarının münhasıran Anayasanın 73. maddesine değil, diğer ilgili maddelerine de uygunluğunu inceler. Anayasa Mahkemesi vergi hukukunun denetimi açısından önemli bir organdır. Anayasaya uygunluğuna aykırı olduğu iddiasıyla dava açma hakkı Anayasada sayılan kişi ve kuruluşlara verilmiştir.

b. İçtihadı Birleştirme Kararları

Yargıtay veya Danıştay'ın bir dairesinin belli bir konu ile ilgili farklı kararları ya da iki dairesinin, aynı konu ile ilgili farklı olarak verdikleri kararlar arasındaki uyumsuzluğun daha yüksek kurullarca düzeltilerek çatışan kararların tek bir karara bağlanması ile oluşturulan hukuksal kaynağa içtihadı birleştirme kararı denir. Vergi uyumsuzlukları konusundaki içtihadı birleştirme kararları Danıştay'ın İçtihatları Birleştirme Kurulu'nca verilmektedir.

c. Yargısal İçtihatlar

Vergi mahkemelerinin, bölge idare mahkemelerinin ve Danıştay'ın çeşitli vergi uyumsuzlukları sebebiyle verdikleri kararlar yargısal içtihatları oluşturmaktadır. Bazı yargı organlarının içtihatları, diğerlerine göre daha üstün bir konuma sahiptir. Örnek verecek olursak; Danıştay'ın bozma kararları vergi mahkemelerince uygulanmak zorundadır²⁰.

d. Diğer Kaynaklar

Bu kaynaklar arasında da uygulamadaki etkisi çok daha sınırlı olan doktrin, örf ve adet gibi bazı kaynaklar yer almaktadır. Örf ve adetlerin vergi hukukunda kaynak olması durumu son derece sınırlıdır. Örf ve adet, ancak vergi kanunlarında açık olarak izin verilmesi halinde kaynak olarak kullanılabilir. Örf ve adete atıf yapılan nadir durumlardan biri, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır. Bu kanunun 4. maddesinin (c) bendinde: "örf ve adete göre verilmesi mutad bulunan hediye, yüzgörümlüğü ve drahomalar"ın intikalinin, veraset ve intikal vergisinden istisna olduğuna değinilmiştir²¹.

²⁰ OKTAR, s. 39-42.

²¹ BİLİCİ, s.42-44.

IV. VERGİLENDİRMENİN TEORİK AÇIDAN GELİŞİM SÜRECİ

1. Fayda Teorisi

Vergilendirmede fayda teorisi, bireylerin kamusal mal/hizmetlerden elde ettikleri fayda ile ödenen verginin faydasının eşit olduğu sistem olarak tanımlanabilir. Bu teoriye göre, kamusal hizmetlerden faydalanma katsayısına bağlı olarak fertlerin vergi ödemeleri gerektiği savunulur. Örnek olarak kamusal mal/hizmetlerden minimum fayda sağlayanlar minimal düzeyde vergi öderlerken; daha çok fayda elde edenler daha çok vergi ödemek zorundadırlar. O halde kamusal mal/hizmetlerden hiçbir fayda elde etmeyenlerin vergi ödemeleri söz konusu olmayacaktır. Fayda ilkesinin en güçlü kısmı; piyasa ekonomisiyle uyumlu olmasının yanında, kamusal hizmetlerde fiyatsız arzın ve bedavacılığın, yani ödeme gücü ilkesinin neden olduğu kaynakların aşırı ve verimsiz kullanımına da engel olmasıdır²².

Bu teori daha çok geçtiğimiz asırda, Kıta Avrupası medeniyetlerinde kullanılmıştır. Bu akım hiçbir hizmet sağlanmaksızın yerel halktan şartları oldukça ağır vergiler alan otoritelere karşı ileri sürülmüştür. Siyasi olarak bu ilke, Ortaçağ ve sonrasında diktatör ve sert yönetimli devletin halkını ezmesine engel olacak bir akım olarak savunulmuştur²³. Ancak, faydaya dayalı bu teori kamusal mal/hizmetlerin dışsallıklarına tabi olan türleri için geçerli olmaktadır. Ancak, birlikte tüketim ve dışsallık ilkesine tabi olan çok sayıda piyasada yer alan kamusal mal/hizmet için fayda ilkesini uygulamak oldukça zordur. Bu yüzden fayda teorisinin uygulandığı vergilerin toplam kamu gelirleri içindeki payı oldukça minimal düzeydedir²⁴.

2. Ödeme Gücü Teorisi

Eşitlik ilkesinden yola çıkarak herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi belirtilmektedir. Ödeme gücü ilkesi birbirine yakın gelir düzeyindeki bireyleri eşit oranda vergilendirerek bu bireyler arasında “yatay eşitlik” belirlerken, farklı gelir düzeyleri arasındaki bireyler de farklı vergilendirilerek “dikey eşitlik” ilkesini belirlemeyi amaçlamaktadır. Bu akımda diğer akımlardan farklı olarak, kamusal hizmetlere ait maliyetler ile vergilendirme arasında bir illiyet bağı kurmayıp, münhasıran bireylerin vergisel ödeme gücü dikkate alınmaktadır.

V. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI

Verginin kaynağı bakımından gelir - harcama - servet - gider vergileri olarak genel bir sınıflandırmanın yanı sıra, ekonomik faaliyetlerle kurdukları bağa göre dolaylı-dolaysız vergi şeklinde kategorize edilebilmektedir²⁵. Verginin alınması sırasında mükellefin şahsi ve medeni hallerinin dikkate alınıp alınmamasına göre nesnel ve öznel vergiler ayrımı ortaya çıkmaktadır. Vergiyi ödeyen ile vergi yükünü fiilen

²² Güneri AKALIN, *Türkiye’de Ekonomi – Politik Kriz ve Piyasa Ekonomisine Geçiş*, Akçağ Yayınları, Ankara, 2002, s. 215.

²³ Kenan BULUTOĞLU, *Kamu Ekonomisine Giriş*, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2003, s. 342.

²⁴ Orhan ŞENER, *Kamu Ekonomisi*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2006, s. 212.

²⁵ Abuzer PINAR, *Maliye Politikası*, Naturel Yayınları, Ankara, 2006, s. 37.

üzerine alan bireyin farklı olup olmamasına göre yapılan sınıflandırmada ise dolaysız ve dolaylı vergiler karşımıza çıkar. Genel hatlarıyla incelediğimizde vergileri şu şekilde bölümlendirebiliriz.

1. Aynî (Nesnel) ve Nakdi (Parasal) Vergilere Ait Sınıflandırma

Ayni ve nakdi vergilerin farkı bunların ödenmesinde kullanılan enstrümanlara göre yapılan bir ayrımdır. Aynî vergiler daha çok parasal ekonominin gelişmediği dönemlerde ortaya çıkmıştır. Türkiye’de 1925’te kaldırılan aşar vergisi bu ayni verginin tipik bir örneğidir. Aşar vergisinde devlet üretilen ürünün bir bölümünü vergi adı altında toplamaktadır. Ayni vergilerde, vergiye karşılık olarak el konulan malların depolama ve hareket zorluğu söz konusu olduğundan verginin uygulanması oldukça güçtür²⁶. Vergiler günümüzde çoğunlukla direkt olarak parayla ödenmektedir. Bunun yanı sıra vergilerin çek, havale, kredi kartı gibi şekillerde ödenmesi de söz konusudur.

2. Objektif ve Sübjektif Vergilere Ait Sınıflandırma

Objektif ve sübjektif vergiler, vergi mükellefinin şahsi ve ailevi hallerinin göz önüne alınıp alınmamasına göre yapılan bir ayrımdır. Vergi mükellefinin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate almayan bir unsurdan alınan vergiler objektif vergilerdir. Mesela tüketim vergileri objektif (özel) nitelikli olup, vergilendirmede malı tüketen tüketicinin mali gücünü ve sosyal halini göz önünde bulundurmamaktadır²⁷. Sübjektif vergiler ise bireylerin karakteristik durumlarına uygulanabilen yani şahsileştirilebilen vergilerdir. Böyle bir durumda, mükellefin bireysel ve ailevi halleri de dikkate alınmaktadır.

3. Dolaylı ve Dolaysız Vergilere Ait Sınıflandırma

Potansiyel bir vergisel kaynağa erişmek için verginin konusuna girecek kaynaklar doğrudan doğruya belirlenecek ki, bu halde vergi herhangi bir gelir - servet üzerinden direkt olarak alınacaktır, yani dolaysız vergileme esası gerçekleştirilerek veya verginin konusuna giren dolaylı ya da dolaysız bir yolla vergilendirme sağlanacaktır ki bu durumda da dolaylı vergilendirmeden söz edilebilecektir²⁸. Dolaylı ve dolaysız vergiler verimlilik ve vergi adaleti başlığı altında kıyaslanabilir. Dolaylı vergiler, fiyatın içinde gizlendiğinden vergi yükü mükellef tarafından fark edilmez. Vergiye karşı mükellefin direnci daha düşük olur. Vergiyi tabana yayma ve vergi oranlarını yükseltme imkanları artar. Bu da hazine için daha pozitif bir etkiye sebep olur. Ancak dolaylı vergiler toplumda adil bir dağılım sağlamaz. Çünkü dolaylı vergilerde adaleti sağlayacak artan oranlılık, en az geçim indirimi, engellilik indirimi vs. kalemleri uygulamak oldukça zordur. Dolaylı vergilerde vergi adaletini temin etmede, temel tüketimin farklı oranda vergilendirilmesi, lüks mallara yüksek oranlı vergi tarifesi uygulamak ya da bireylere ait zorunlu tüketim mallarını muafiyet ve istisna kapsamına alarak vergisel alanın dışında bırakmak gibi çok sınırlı imkanlardan yararlanılmaktadır²⁹.

²⁶ Metin ERDEM, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, *Kamu Maliyesi*, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998, s. 99.

²⁷ ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, a.g.e., s. 100.

²⁸ Esfender KORKMAZ, *Vergi Yapısı ve Gelişimi*, Gür-ay Matbaası, İstanbul, 1982, s. 24.

²⁹ KORKMAZ, a.g.e., s. 26.

3. VERGİ HUKUKUNDA VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN ANLAMI VE KAPSAMI

I. VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN ÇERÇEVESİ

1. Genel Açıklama

“Verginin kanuniliği ilkesi”, keyfi uygulamaları önleyecek kavramların kanunda yer alması gereğini ileri sürerek kişilerin özgürlüklerini devlete karşı koruyan bir kalkan görevindedir. Anayasa Mahkemesinin içtihatlarına göre, Anayasada her türlü mali yükümlülüğün kanunla konulması gerektiği kuralını düzenlerken nihai amaç; takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamaya yer verilmemesi ilkesinin korunmasıdır. Takdiri ve sınırlanmamış vergi uygulamalarının önlenmesi için verginin kanuniliği ilkesi bazı alt başlıklara sahiptir. Verginin kanuniliği ilkesinden bahsedilebilmesi için öncelikle bir vergi kanununun varlığına gerek duyulmaktadır.

Kişilerin korunması için bu kanunun demokratik bir devletin ürünü olması gerektiği gibi (temsilsiz vergi olmaz ilkesi), münhasıran kanunun vergiyi düzenlemesi (kanunsuz vergi olmaz ilkesi) ve bu kanunun vergi ile ilgili tüm özelliklerini yani verginin ana şartlarını dikkate alan tam bir vergi kanunu (verginin belirgin olması ilkesi) olması gerekecektir. Devlet kanunda belirlenen vergiyi almak zorundadır. Çünkü kanunlarla kendisine emir ve talimat verilerek vergi toplama görevi verilmektedir. Devletin vergiyi alması gerektiğini destekleyen bir ölçüt de devletin vergiyi zor kullanarak alma yetkisine sahip olmasıdır. Gerçekten de yasa koyucu vergilendirmeye ilişkin görevini yalnızca genel nitelikte kurallar koyarak yerine getiremez. Kanuni idare ilkesi uyarınca tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin vergi kanunlarına uygun olarak yapılması gerekmektedir.

a. Kanunsuz Vergi Olmaz İlkesi

Verginin kanuniliği ilkesine göre vergi bir hukuki tasarruf olarak şekli ve maddi anlamda yalnızca kanun ile konulabilmektedir. Vergi normunun kanun niteliğini taşıması, verginin kanuniliği ilkesinin şekilsel yönünü oluşturmaktadır. Kanunlar, Anayasanın öngördüğü yetkili organ olan Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından çıkartılmaktadır.

b. Verginin Belirgin Olması İlkesi

Bu ilkeye, vergi kanunlarının vergiye ilişkin tüm özelliklerini kapsama ilkesi denilebilir. Verginin kanuniliği ilkesinin maddi yönünü oluşturan bu ilkeye göre, vergi kanunu vergi ile ilgili temel özellikleri yani tüm ana içerikleri barındırmaktadır. Vergilemenin çerçevesi kanunlarca kesin bir şekilde belirlenmiş olmalıdır. İktisadi açıdan, Adam Smith’in klasik vergileme ilkelerinde arasında, her bireyin ödemesi gereken vergi kesin olmalı, keyfiliğe yer bırakmamalıdır denilmektedir. Ödemeyi yapacak olan birey için ödeme şekli, ödeme zamanı, ödenmesi gereken tutar belirgin olmalıdır. Verginin kanuniliği ilkesi sadece vergi alacağının kanunla konulmasını değil, vergiden ve vergilendirmeden doğan ödev ve usullerin kanunla düzenlenmesini

gerektirir. Vergilemenin temel ilkelerine ilişkin düzenlemelerin örf ve adet gibi yöreden yöreye değişebilen, kesin olarak belirlenmesi zor olan bir hukuk kuralına da bağlanması imkansızdır.

2. Devlet Yönünden

a. Verginin Alınması Zorunluluğu İlkesi

Verginin kanuniliği ilkesi bir yandan bireyi koruyan çerçeveyi belirlerken diğer yandan da devletin vergisel faaliyetlerinin gerçekleşmesi için bir emir teşkil etmektedir. Bir diğer ifadeyle, bu ilke nasıl yükümlü kişi için kanuni sınırların aşılmasını teminatı getiriyorsa, vergi alacaklısı devlete de kanuni şartların varlığı söz konusu olduğundan devlete bu yetkinin kullanılması olanağını ve ödevini vermektedir. Anayasa Mahkemesinin de belirttiği gibi verginin kanuniliği ilkesi, yönetimin kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi ve alacaklarını daha hızlı ve etkili biçimde tahsil ve takip edebilmesine olanak verir ve vergi yönetiminde kararlılık sağlar. Devletin egemenlik esasına dayanarak sağladığı gelirler münhasıran vergiler değildir. Vergiler haricinde harçlar, resimler, şerefiyeler vb. mali yükümlülükler de mevcuttur.

Hizmet karşılığı alınan harçları ve izin karşılığı alınan resimleri vergiden ayıran en temel unsur verginin karşılıksız olmasıdır. Harcamalara katılma paylarının vergiden farklı olan tarafı ise vergilerin genel olarak kamu harcamalarının finansmanının sağlanmasıdır. Diğer mali yükümleri vergiden ayıran en önemli özellik, bunların kamusal harcamaların genel bir kaynağını oluşturmayıp belli gereksinimlere göre alınmasıdır. Anayasa madde 90 hükmüne uygun olarak yürürlüğe konulan anlaşmalar kanun hükmünde olacağından, Türkiye Cumhuriyeti'nin yaptığı anlaşmalar vergilere ilişkin hükümleri vergi yasası hükmü niteliğinde bulunacaktır. Aynı şekilde Türkiye Cumhuriyeti'nin yabancı devletlerle özellikle çifte vergilendirmeyi önlemek üzere yaptığı anlaşmalar da aynı özellikte olacaktır. Anayasa 90. madde gereği usulüne göre yürürlüğe konulmuş ve kanun hükmünü kazanmış olan bu uluslararası anlaşmaların diğer vergi kanunlarından farklı yönü bunlar için Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamamasıdır. Vergi kanunlarında çeşitli şekillerde değişiklik yapılabilecektir. Hali hazırdaki vergi düzenini tamamlayıcı özellikte olan yeni vergiler konulabileceği gibi mevcut vergilerin içeriklerinde de değişiklik yapılabilecektir. Kanunlar yürürlüğe girdikten sonra ya tamamen ya da hükümlerinin bazı bölümleri için değişikliğe uğrayabilecektir. Örneğin bir hükmün kapsamı düzenleme yapılmak suretiyle daraltılıp genişletilebileceği gibi yeni anlamlar getiren hükümler de konulabilecektir. Bunun sonucu olarak vergi kanunlarındaki değişikliklerle vergi dışı bırakılmalar, indirimler, ödenecek vergideki azalışlar ayarlanabileceği gibi artışlar da yapılabilecektir.

Anayasa Mahkemesi 1961 Anayasası döneminde 1971 Anayasa değişikliğinden önce vermiş olduğu bir kararında vergi koyma olgusunun içine vergi oranlarında düzenleme yapma özelliğinin de girdiğine dikkat etmiştir. Anayasa Mahkemesi vergide artış ve indirimin de kanun ile yapılacağından hareketle kararname ile vergi oranlarında düzenleme yapılmasını Anayasaya aykırı bulmuştur. Yine bir vergiden indirimin, vergi

koyma kadar önemli uygulamalardan olduğuna ve kanunla düzenlenmeleri gerektiğine karar verilmiştir. Ancak 1982 Anayasasında Anayasa Mahkemesi'nin vergi koyma ve kaldırma yaklaşımı bir farklılığa bürünmüştür. Yüksek Mahkemenin Bakanlar Kurulu tarafından bir vergi oranının sifira indirilmesinin bir oran değişikliği mi olduğu yoksa verginin tümünden kaldırılması anlamına mı geldiği konusunda verdiği bir kararda şu konulara değinilmiştir; *“Vergi oranlarının, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyal -ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi oranının sifira indirilmesi hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup kanunla belirlenen düzeye yükseltilebilir”*. Vergi oranlarının sıfır olarak belirlenmesi teknik olarak verginin kaldırılması demek olmasa bile verginin alınmamasına neden olmaktadır. Vergi alınmaması bir yandan mali güce göre vergi alınması, vergide eşitlik gibi genel yaklaşımların sarsılmasına neden olabileceği gibi, verginin kanuniliği ilkesinin verginin alınması zorunluluğu boyutunu zedeleyerek sosyal devletin ödevlerini gereği gibi yerine getirmesinde de zorluklarla karşılaşılacaktır.

b. Verginin Kaldırılması

Anayasa madde 73'e göre bir verginin kaldırılması da kanunla olacaktır. Kanunda yer almayan bir ilke ve esasla, devletin bir vergiyi ortadan kaldırması olanaksızdır. Vergilerin kanunla konulması ve değiştirilmesi daha çok mükelleflerin güvenliğine yönelik bir durumken; kaldırılması sosyal devlet ilkesinin mükelleflere karşı ödevlerini yerine getirmesini sağlamaya yöneliktir. Kamu giderlerini belirleyen noktalar kamu giderlerine tüm vatandaşların mali güçleri oranında katılmaları ve giderler ile karşılanan kamu hizmetlerinden de tüm vatandaşların faydandırılmasıdır. Kamu giderlerini devletin ekonomik ve sosyal amaçlarla yaptığı giderleri de kapsayacak biçimde geniş açıdan anlamak gerekir. Bunun sonucu olarak devletin planlı kalkınmayı gerçekleştirmek için ve gelir dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek için yapacağı harcamalar bu manada kamu gideri kavramına girecektir.

Kamu yararına olmayan giderleri karşılamaya yönelik vergi kanunları keyfi olacaktır. Kanunun keyfi nitelikte olması verginin kanuniliği ilkesine ters düşecektir. Vergi uygulamasında temel ölçü sayılan mali güce göre vergilendirme, gelir düzeyine göre şahıs ve kurumların yükümlülüğünü ifade eder. Kanun koyucu bu duruma göre vergi salar, bu güçteki değişik yöntemlerle vergilendirmeyi ayarlar, toplanmasını gerçekleştirir. Verginin adil dağılımı ilkesi, yasama erkine sosyal devlet ödevlerinin hatırlatılması açısından verginin kanuniliği ilkesine yön veren ilkelerin başında gelmektedir. Verginin kanuniliği ilkesinin bu yönünü münhasıran kişinin güvenliğinin sağlanmasında değil, dolaylı da olsa sosyal hukuk devletinin gayeleri doğrultusunda onun maddi ve manevi gelişimine engel olacak durumları ortadan kaldırmasında da görmek gerekecektir. Anayasaya uygunluğun sağlanması açısından mali güç olgusunun kanunla düzenlenmesi zorunlu hale gelecektir. Mali güç kavramı ve ölçüsü kanunda yer almazsa bu düzenleme Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilebilecektir. Başka bir ifadeyle verginin herkesin mali gücüne göre alınmasını da kanunla belirlemek gerekmektedir. Ancak 1961 Anayasası dönemine ilişkin bir Anayasa Mahkemesi

kararında, Anayasada mali gücün ne şekilde belirleneceği konusunda kanun koyucuya bir yetki verilmediği için, Köy Kanunu'nda düzenlenen ve "salma" adı verilen mali yükümlülüğün keyfi nitelik taşımadığına karar verilmiştir. Anayasa Mahkemesi bir diğer kararında ise "mali güç" ilkesinin bir talimat teşkil edecek şekilde kanunda bulunmasının, kanunu uygulayanların yorumuna bırakılmasının zorunlu olduğunu belirtmiştir.

Verginin kanuniliği ilkesi vergi ödevine yönelik diğer Anayasal ilkelerin gayelerinin gerçekleşmesini sağlayan bir ilke olarak görülmektedir. Vergi ödevine ilişkin diğer Anayasal ilkeler vergi kanunlarında yer almaksızın yani verginin kanuniliği ilkesi ile aynı doğrultuda olmadan yer alamayacaktır. Ayrıca vergi ödevine ait ilkeler vergi kanunları belirlenmezse Anayasaya verginin kanuniliği ilkesi yönünden değil, barındırdıkları mana yönünden aykırı olacaktır. Bu ilkelerin vergi kanunlarında bulunmaları gerekeceğinden, verginin kanuniliği ilkesi adeta bunların taşıyıcısı görevini gerçekleştirmekte olup bunların kanunlar açısından Anayasa Mahkemesi'ne götürülüp denetlenmelerini sağlamaktadır. Yasal düzenlemelerin Cumhuriyetimizin temel özelliklerinden biri olan "hukuk devleti" ilkesi ile aynı doğrultuda olması bir zorunluluktur. Halka en güçlü, en etkin ve en kapsamlı şekilde hukuksal teminat sağlayan "hukuk devleti", tüm devlet organlarının fiil ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun başlıca geçerlik şartı sayarak insan hakları, temel haklar ve özgürlükler yönünden anayasal ilkelere dayanmaktadır. Hukukun üstünlüğünü, barışı ve dayanışmayı amaçlayan, Anayasanın önceliklerini ve bağlayıcılığını gözetmeyen, adalete dayalı bir düzeni gerçekleştirmeyen, bireylere değer vermeyen, çağdaş kurum ve kurallarla uyumsuz devletin hukuk devleti olduğundan bahsedilemez. Yetkilerle donatılan devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de temel hak ve özgürlükleri dikkatle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpratılmasına göz yummayacaktır. Gelir elde edilmesi gayesiyle hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez.

Anayasamızın 2. maddesi Türkiye Cumhuriyeti'nin yalnızca bir hukuk devleti değil, aynı zamanda sosyal devlet olduğunu belirlemiştir. Anayasanın 73. maddesindeki temel ilke ve esaslar açıklanırken mali güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal devlet ilkesinin vergi adaleti ile ilgili kısmıdır. Bu ilke ile toplum üzerindeki vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır. Anayasa, mali güce göre vergilendirme ilkesini kabul ederek Anayasanın 2. maddesinde genel bir ilke olan "sosyal devlet" ilkesine atıfta bulunmuştur. Ayrıca, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu vurgulanarak ortaya bir çerçeve çıkartılmıştır.

II. VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİNİN DİĞER ANAYASAL İLKELER İÇERİSİNDEKİ YERİ

Verginin, kişilerin mali gücü ile orantılı olması ilkesine dikkat edildiğinde, mali yükümlülüklerin mali güce göre alınmasında kanunların büyük bir paya sahip olduğu anlaşılmaktadır. Her mali yükümlülüğün içeriğine göre yasama organı verginin mali güç etrafında nasıl alınacağı ana hatları ile belirlenmelidir. Aksi halde devlet yasa ile bağlı olmayacağından devlet mevzuatın hükmünü her an ortadan kaldıracaktır.

Verginin kamu giderlerini karşılamaya yönelik olması, vergi yükünün dengeli, adaletli, tarafsız dağılımı ilkesi gibi verginin kanuniliği ilkesine ışık tutan, vergi ödevlerine ait diğer anayasal ilkelerin gayelerinin gerçekleşmesine yardımcı olan bir ilke olarak yer almaktadır. Vergi ödevlerine ait diğer anayasal ilkeler vergi kanunlarında yer almadan yani verginin kanuniliği ilkesine senkronize olmadan yer alamayacaklar ve görevlerini yerine getiremeyeceklerdir. Ancak bu ilkeyle bağdaştıkları vakit gerçek anlamda hukuksal alemde yer alacaklardır. Diğer açıdan vergi ödevlerine ait ilkeler vergi kanunlarında belirtilmezlerse bu durum Anayasaya verginin kanuniliği ilkesi açısından değil, kendi içinde barındırdıkları anlam yönünden aykırı olacaktır. Ancak bu ilkelere ait manaların vergi kanunlarında bulunmaları gerekeceğinden, verginin kanuniliği ilkesi bunların çatısı görevini üstlenmektedir ve bunların kanunlar aracılığıyla Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenmelerinin önünü açmaktadır³⁰.

Devlet ve kişilerin insanlık tarihinin başlangıcından bu yana karşı karşıya gelmelerinin en temel sebeplerinden biri bu iki faktörün birbirlerini sınırlama eğilimlerinde olmasıdır. Bu gücün en büyük kısmını elinde tutan devletin, bazen kişilerle karşılıklı yapılan sözleşmelerle bazen de tek başına ve tek yönlü çıkardığı kanun, emir vs. belgelerle kişilerin özgürlük alanlarına girmesinin engellenmesine yönelik hareketler tarih sayfalarında yerini almaktadır. Bireyin ruhsal ve maddi varlığı devlet tarafından hep baskıyla kontrol altına alınmıştır. Bu süreç içinde devlet-birey dengesini sağlamak üzere yapılan çalışmalarda verginin yasallığı ilkesi ön plana çıkmaktadır. Devletin kişilere karşı bu yüksek gücün kullanılması, bireyler üzerindeki baskının bir sınırının oluşturulması sonucunda hukuksal bir çerçeve ile bu sınırın çizgileri çekilerek şahıslar üzerindeki vergilendirmenin daha adil ve açık şekilde uygulanmasını zorunlu kılmıştır.

Devlet içinde hukuk düzenini koruyan erk Yargı'dır. Yasal yetki ilkesine göre, idarenin belirli bazı konularda hareket edebilmesi için yasal yetkiye ihtiyacı vardır. Vergisel konularda bireylerin özgürlüklerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu özgürlükleri güvence altına almanın yollarından biri yürütme organını kanunlarla sınırlamaktır. Devlet, bireylerin özgürlük alanlarına dokunan bir harekette bulunmaya, bireylere şahsi veya mali bir yükümlülük getirmeye münhasıran bir kanunun buna izin verdiği hallerde ve koyduğu şartlarda yetkilidir.

III. VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİNİN DEMOKRATİK SOSYAL HUKUK DEVLETİ İLE BAĞLANTISI

Anayasanın devlet için getirdiği kurallar ve sosyal devlet ilkesi dikkate alındığında kamu giderlerine karşılık olmak üzere kanuni sınırlarda vergi almak, devlet tarafından bir yetki olmaktan ziyade devletin bir görevi olarak da kabul edilebilir. Kişinin refahının uzun dönemde de olsa gerçekleşmesi için devlet vergi almak ve vergisel yükümlülükleri Anayasadaki yapılarla senkronize bir şekilde değerlendirilmek zorundadır. Anayasanın 2. maddesinde belirtilen Cumhuriyetin sosyal yönü, bireylere

³⁰ GÜNEŞ, s. 117-118.

bazı özel teminatlar yanında ödevler de yüklemektedir. Bireyler sosyal niteliğin gereği olarak bu ödevleri yerine getirme ve kanunların öngördüğü kurallara uymak zorundadırlar. Sosyal devlet ilkesi uyarınca devlet; ancak bireylerden vergileri toplamasıyla onların refahına hizmet edebilecektir. Vergiyi toplamanın kanunlara uygun ve doğru olarak gerçekleştirilmesi hukuk devleti ilkesinin sonucu olarak bireylere sağlanan bir teminattır. Devletin vergilendirme yetkisini kullanırken bireylerin hak ve özgürlük çemberlerine olası müdahalesi, hukuk devleti ilkesine ait birçok sınırlama getirilmesine neden olmaktadır.

Hukuk devleti ilkesi gereğince ilk olarak vergisel uygulamaların yasama erkinde yapılması aşamasında Anayasada belirlenen temel hak ve özgürlükler ile Anayasanın 73. maddesinde yer alan vergi ödevlerine egemen olan ilkelere uygun kanun çıkartılması zorunda olunması ile sınırlamaların birincisi olarak değerlendirilmektedir. Böylece söz konusu ilkeler kanalıyla kanunların hukuka aykırılığı bir nebze önlenmektedir. Diğer yandan vergi kanunlarının Anayasaya aykırılığının denetlenebilmesi nedeniyle yargısal olarak da hukuk devleti ilkesi vergileme konusunda etkin rol oynamaktadır. İdarenin işlemlerini kanun çerçevesine bağlayan kanuni yönetim ilkesi yönetimin Anayasaya uygun olması gereken bu kanunlara bağlı olmasını, kanunların doğru olarak uygulanmasının teminatını oluşturur. Hukuk devleti ilkesi de, devletin vergilendirme işlemlerini gerçekleştirirken yapacağı müdahalelerin çerçevesini yine verginin kanuniliği ilkesi kavramıyla belirlemektedir. Böylece devlet münhasıran kanunlarla vergi koyabilecek olup devletin bu kanunlar çerçevesinde hareket etmesi sağlanacaktır. Bu şekilde kişilere devletin sınırların dışına çıkmasını engelleyerek teminat verilmektedir. Ayrıca yasama organının vergi kanunlarını uygulamasına yasama organındaki temsilcilerini oylamak suretiyle seçip katılacak kişiler vergi yönetiminin yapacağı işlemlere de katılım sağlarlarsa vergilemede demokrasi gerçekleşebilecektir. Bireylerin vergilendirmeye yönelik kuralları, katılım ve toplumun birer ferdi olmalarının bilincine varmaları yoluyla benimsemeleri verginin kanuniliği ilkesine bağlı olan demokratik devlet ilkesinin hayata geçmesini sağlayacaktır³¹.

IV. VERGİNİN ANA ÖĞELERİ

Vergi; bireylerden, kamusal harcamaları karşılamak üzere ya da devletlerin ekososyal hayata müdahalesini gerçekleştirmek üzere, zorunlu, nihai ve karşılıksız olarak doğrudan doğruya talep edilen bir parasal yükümlülüktür. Bu tanım modern maliye görüşüne ait bir vergi tanımıdır. Klasik maliye görüşüne göre vergi ise; bireylerden kamusal giderleri karşılamak üzere zorunlu, nihai ve karşılıksız olarak talep edilen parasal yükümlülüklerdir³².

Verginin yasallığı ilkesinin verginin belirgin olması gereğince, kişinin güvenliğinin korunması için vergi kanunlarının vergi ile ilgili temel şartları belirtmesi gerekmektedir. Bireylerden tek taraflı olarak alınan ve bazen vergiyi ödeyenler açısından yüksek tutarlara ulaşan vergi gibi ağır bir yükün ne üzerinden, ne zaman, nasıl,

³¹ GÜNEŞ, s. 122-126.

³² İsmail TÜRK, *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, 9. Baskı, 2011 Ankara, s. 111.

ne kadar alınacağı ve bu verginin kimleri ilgilendireceği konuları bireyler açısından çok hassas noktalardır. Bu nedenle vergi kanunlarının, vergilerin başlıca ana kavramlarını, ana unsurlarını içermesi, vergi ile ilgili temel özellikleri içeren bir çerçevenin belirlenmesi gerekmektedir. Verginin yasallığı ilkesi bir yönden vergilerin genel, tarafsız, nesnel işlemlerle konulmalarını, diğer yönden de bireysel, objektif nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerinin vergi kanunları ile belirlenip bu kanunlara uygun bir şekilde yapılmasını içereceğinden, bireysel yönetimlerin, buna ait süreçleri mutlaka vergi kanunlarına dayandırmaları gerekecektir. Çerçeve kanunla belirlenmedikçe, yürütme erki tüzükler ile olduğu gibi yönetmelikler, özelgeler de vergilendirmenin ana başlıklarına ait düzenlemelerde bulunamayacaktır. Bu tür düzenlemeler kişilerin menfaatlerine uygun olsalar ve kişi açısından bir tehdit oluşturmasalar bile, her an devlet tarafından kaldırılma ve değiştirilme ihtimalleri sebebiyle, kanun kadar kuvvetli ve istikrarlı bir teminat olamayacaktır. Bir verginin kanunla konulmuş sayılabilmesi için onun ana başlıkları kanun ile belirlenmelidir. Böylece verginin konusu, verginin yüklenicisi, vergiyi doğuran olay, verginin matrah, verginin tarifesi, indirimler, istisnalar, muafiyetler ile vergi ödevine ve vergi yöntemine ilişkin tüm düzenlemelerin hep kanunlarda yer almaları gerekecektir. Anayasa Mahkemesine göre mali yükümlülükler, vergi matrahı ve vergi oranları, verginin tarhı ve tahakkuku, verginin tahsil usulleri, vergisel yaptırımları, zamanaşımı, verginin yukarı ve aşağı sınırları gibi yönleri nedeniyle yasayla yeterince belirlenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik hallerini hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkün olduğundan belli başlı öğeleri de açıklanarak ve sınırları kesin çizgilerle belirtilerek kanunlarda düzenlenmelidir³³.

V. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergi Usul Kanununun 19. maddesi vergiyi doğuran olay kavramını vergi kanunlarının, vergi bağlandıkları olay veya hukuksal durumun gerçekleşmesi olarak tanımlamaktadır. Vergilendirmenin sebep unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olayın verginin kanuniliği ilkesi gereğince bir kanunla belirlenmesinde zorunluluk bulunmaktadır. Verginin kanuniliği, soyut olarak vergiyi doğuran olayın açıkça tanımlanmasını gerektirecektir.

Verginin konusu-muhteviyatı, verginin üzerinde alındığı ve verginin temel kaynağını doğuran ekonomik yapıdır. Verginin konusu mal, hizmet, gelir, gider, sermaye, tasarruf, tüketim, varlıklar, servet, eylem, olay vb. olabilmektedir³⁴. Gerçekten verginin konusunda olduğu gibi vergiyi doğuran olay vergi yasalarında açıkça gösterilmektedir. Örneğin Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesi uyarınca, gelir vergisini doğuran olay, aynı kanunun 2. maddesinde yer alan ve gelire giren kazanç ve iratların gerçek kişiler tarafından bir takvim yılı içerisinde elde edilmesidir. Veraset ve intikal

³³ GÜNEŞ, s. 133-135.

³⁴ Mehmet BAYDEMİR, *Veraset ve İntikal Vergisi*, ASMMMO, Mart 2011 Ankara, s. 1.

vergisinin konusu ise en kapsamlı şekilde servet olarak anılan kavramdır³⁵. Vergi hangi fiil-işlem ya da hukuki hal üzerine konuluyorsa genellikle o isimle alınır³⁶.

4. GELİR

Gelir; bir gerçek şahsın bir takvim yılı içinde (01.01.XXXX-31.12.XXXX tarihleri arasında) emekten elde edilen parasal birikim olan kazanç ve menkul sermaye enstrümanlarından elde edilen iratların safi yani tüm giderler ve indirimler düşüldükten sonra kalan tutarıdır³⁷. Türk Dil Kurumu ise geliri “Bir kimseye veya topluluğa belli zamanlarda, belli yerlerden gelen para, varidat³⁸” olarak tanımlamakta ve yine Türk Dil Kurumu’nun ikinci bir tanımında “Bir ekonomik birimin belli bir süre içinde kazandırdığı aylık, kira vb. getiri, varidat, irat³⁹” olarak gelirden bahsedildiği görülmüştür.

Gelir temel manada şahısların alım gücünde meydana gelen artış olarak kabul edilebilir⁴⁰.

Kazanç: Yalnız emekten veya emek ile sermayenin birleşmesinden elde edilen hasılattır.

İrat: Menkul ve gayrimenkul sermayeden elde edilen hasılatları içerir.

Gerçek Kişi: Medeni Kanun hükümleri çerçevesinde şahsiyet sahibi olan insandır⁴¹.

I. MÜKELLEFİYET

1. Tam Mükellef

Gerçek şahsın Türkiye içinden veya dışından elde ettiği kazanç ve iratlarının tamamının vergilendirildiği mükellefiyet biçimidir.

Şartları:

a. Türkiye'de Yerleşmiş Olanlar

213 Sayılı Vergi Usul Kanununa göre bir takvim yılı içinde Türkiye’de sürekli olarak 6 aydan fazla oturanlar ile ikametgahı Türkiye’de bulunan şahıslar gelir vergisi bakımından Türkiye’de yerleşmiş sayılırlar. Ayrıca resmi daire ve müesseselere vs. bağlı olup da söz konusu müesseselerin işleri nedeniyle yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları da tam mükellef olarak değerlendirilir. Medeni Kanununun 19. maddesine göre ikametgah, şahsın devamlı kalmak ve yerleşmek niyeti ile oturduğu yerdir.

³⁵ BAYDEMİR, s. 1.

³⁶ Gelirler Kontrolörleri Derneği, *Vergi Rehberi*, Ankara 2014, s. 83.

³⁷ Gelir Vergisi Kanunu md 1.

³⁸ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.500e46414299b9.1771.

³⁹ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.500e46414299b9.1771.

⁴⁰ Gelirler Kontrolörleri Derneği, s. 249.

⁴¹ Gelirler Kontrolörleri Derneği, s. 250.

b. Yerleşme Sayılmayan Haller

Aşağıdaki yabancılar Türkiye’de 6 aydan fazla kalsalar bile memlekette yerleşmiş sayılmazlar: (GVK. Md.5)

-Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimseler ile tahsil, tedavi, istirahat veya seyahat amacıyla gelenler.

Örneğin; Rus Gazeteci Vladimir, Türkiye Basketbol Liginde oynayan ve Rusya takımlarından Rubin Kazan takımının ilgilendiği Türk basketbolcu Mehmet A.’nın transferi hakkında haber yapmak için Türkiye’ye gelmiştir. Gazeteci Vladimir münhasıran transfer haberini yapmak için Türkiye’de altı aydan fazla kalsa bile tam mükellefiyet esasında vergilendirilmeyecektir. Ancak transfer haberi haricinde Türkiye’ye geliş amacının dışında bir işle örneğin Türkiye’deki göçmen kuşlar hakkında bir haber yapmaya başladığında “belli bir iş için gelme” durumunu ihlal ettiğinden tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilecektir.

-Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.

Örneğin; komşu ülkede yaşanan savaş dolayısıyla savaş sonunda ülkelerine dönmek üzere Türkiye’de bulunan yabancılar Türkiye’de altı aydan fazla kalsalar bile Türkiye’de yerleşmiş sayılmazlar. Elde olmayan sebeplerle Türkiye’de kaldıklarından tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilmezler.

c. Yabancı Memlekette Oturan Türk Vatandaşları

Gelir Vergisi Kanununun 3’üncü maddesinin ikinci bendine göre, “Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları” tam mükellefiyet esasında vergilendirilir.

Örneğin; Metin Bey Türkiye’de ikamet etmekte olup Dışişleri Bakanlığı’nda memur olarak görev yapmaktadır. Almanya’daki temsilcilikte görevlendirilerek Almanya’ya gitmiştir. Metin Bey, “resmi daire ve müessesenin işleri dolayısıyla yabancı memlekette kalacağından” Almanya’da altı aydan fazla kalsa bile tam mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

2. Dar Mükellefiyet

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek şahıslar münhasıran Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

II. GELİR UNSURLARI

Gelir vergisine tabi kazanç ve iratlar aşağıdaki gibidir. Bu gelirler GVK’nda aksine bir hüküm olmadıkça gerçek ve safi miktarları ile dikkate alınırlar.

-Ticarî kazançlar,

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

İKİNCİ BÖLÜM

5. MATRAH

Matrah ile ilgili literatürde çeşitli tanımlar bulmak mümkündür. Türk Dil Kurumu matrahı “bir verginin miktarını belirtmek için temel olarak alınan değer”⁴² olarak tanımlamıştır. Bir diğer tanımda ise bir kazancın vergi tutarını belirlemede baz alınan, kazançtan giderler düşüldükten sonra arta kalan bölüm olarak ifade edilmiştir. Bir başka tanımda ise vergilendirmeye tabi tutulacak olan kazancın bulunmasında esas alınan bölüme matrah adı verilir. Bir kazanç içerisinde yer alan giderler indirildikten sonra elde kalan kısım verginin hesaplamasında kullanılan gelir tutarını oluşturur.

Matrah; belirli bir miktar üzerinden advalorem matrah veya vergi konusu şeyin muhteviyatına göre spesifik matrah olarak hesaplanabilmektedir. Advolorem matrah bir mal/hizmetin parasal (likit) değeri üzerinden hesaplanmaktadır. Spesifik matrahtaysa malın fiziksel ve ayırt edici özelliklerine göre hesaplama yapılır. Mesela otomobillerin motor silindir hacmine, ağırlığına göre vergilendirilmesi spesifik matrah üzerinden hesaplanır. Vergi mükellefinin ödemek zorunda olduğu vergi borcunu saptamak için verginin konusunu belirlemek gerekir. Verginin konusu bir işlem (üretim, ithalat, satış, kiralama vb.), bir iktisadi varlık (menkul, gayrimenkul vs.) veya ıttıla hasıl olan gelir gibi hususlar olabilmektedir. Vergi borcunu saptamak için münhasıran verginin konusunun ne olduğunu bilmek yetersiz kalmaktadır. Mükellefin vergi borcunu belirlemek için matraha da bakmak gerekmektedir.

Verginin matrahı genel olarak vergiye konu teşkil eden yapının hesaplanmasıyla bulunur. Gelir vergisinin konusu sahip olunan gelir olmakla beraber gelir vergisinin matrahı ise bunun parasal değeridir. Ülkemizde gelir üzerinden alınan vergilerden gelir vergisinin matrahı yıllık safi gelir, kurumlar vergisinin matrahı ise yıllık safi kâr, veraset ve intikal vergisinde matrah mal intikali sağlanan mirasçıların ayrı ayrı edindikleri miras-intikal miktarlarıdır. Gider ve gümrük vergilerindeyse verginin matrahı verginin konusuna göre “malın/hizmetin değeri” olabilirken çeşitli şekillerde hesaplanabilen bir miktar da olabilmektedir. Verginin konusu verginin özünü, bir diğer deyişle verginin ne üzerinden alınacağını ifade etmektedir. Verginin konusu ile verginin mükellefi arasındaki ilişki vergiyi doğuran olayla açığa çıkar. Örneğin menkul kıymetler verginin konusuyken bir menkul kıymetin elden çıkarılması vergiyi doğuran olaydır. Elden

⁴²http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.500e46414299b9.1771.

çıkarma sonucunda gelir elde eden şahıs bu verginin mükellefidir. Verginin matrahı, verginin konusuna giren durumun hesaplanmasına ölçüt olan değer ya da miktarı⁴³ olarak açıklanabilir. Verginin konusunun verginin üzerinden alınmasına esas olan tutarın nasıl tespit edileceğinin ve hangi işlemlere tabi tutulacağına çerçevesi kanunlarla belirlenmelidir. Her verginin bir matrahı vardır ve bu matrahın üzerine bir vergi tarifesi uygulanır⁴⁴. Vergi ne üzerinden alınıyorsa o, verginin konusudur. Matrah ise verginin üzerinden hesaplandığı iktisadi kıymettir. Bir başka anlatımla matrah, mükellefin ödemesi gereken verginin hesaplanmasına esas alınan maddi, teknik, fiziki veya ekonomik büyüklüktür⁴⁵. Her verginin kendisine ait bir matrahı bulunmakta ve bu matraha vergi tarifesi uygulanarak mükellefe ait vergi borcu hesaplanmaktadır. Verginin tarh edilebilmesi ve tarhın akabinde verginin tebliğ, tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin gerçekleşebilmesi için o vergiye ait matrahın bilinmesi gerekmektedir. Matrah her vergide farklılık arz edebilmektedir. Matrah gelir vergisinde safi gelir, veraset ve intikal vergisinde sahip olunan servetle, harcamalarda da harcanan tutar olabilmektedir. Matrahın doğru tespit edilmesi, mükellef tarafından ödenecek verginin de doğru tespit edilmesini sağlamaktadır⁴⁶.

I. MATRAH ÇEŞİTLERİ

Matrahı oluşturan değerler zamanla değişikliğe maruz kalmıştır. Aynı ekonominin hüküm sürdüğü devirlerde matrahlar da bu devirlere uygun olarak metre, metreküp, sayı, adet, ton, kilo gibi fiziki ölçülerle belirlenmekteydi. Parasal ekonomiye geçişle beraber verginin matrahı da bu tür fiziki varlıklar yerine parasal değerler ile açıklanmaya başlanmıştır⁴⁷.

1. Spesifik (Miktar) Esasa Tabi Matrah

Verginin içerdiği matrahı vücuda getiren kıymet ölçülebilir ya da sayılabilir nitelikte fiziksel özellikler barındırabilir. Matrah bu biçimde sayı, metre, adet, litre vb. kavramlarla ifade edilirse bu vergilere spesifik vergiler denir⁴⁸. Ülkemizde bazı gümrük vergileri ve Motorlu Taşıtlar Vergisi spesifik vergilere örnek olarak gösterilebilir⁴⁹.

2. Advalorem (Değer) Esasa Tabi Matrah

Verginin matrahı, likit - parasal bir değer olarak tanımlanıyorsa advalorem vergilerden söz edilebilmektedir. Bu çeşitteki vergilerin uygulama alanı gitgide genişlemektedir⁵⁰. Bu vergi türüne Katma Değer Vergisi örnek olarak gösterilebilir.

III. MATRAH TESPİT USULLERİ

⁴³ Mahmut SEKDUR, Muhsin ALTUN, *Mali Hukuk Ansiklopedisi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s. 470.

⁴⁴ Kadir IŞIK, Ekrem KARAYILMALAR, İbrahim ORGAN, Hayriye IŞIK, *Kamu Maliyesi*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s. 117.

⁴⁵ Kâmil MUTLUER, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s. 128.

⁴⁶ Yusuf KILDİŞ, *Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009, s. 5.

⁴⁷ Fevzi DEVRİM, *Kamu Maliyesi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1998, s. 244.

⁴⁸ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, *Vergi Usul Hukuku*, İlkem Ofset, İzmir, 2008, s. 75.

⁴⁹ Emine ORHANER, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 137.

⁵⁰ Recai DÖNMEZ, *Kamu Maliyesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskisehir, 2006, s. 192.

Vergi matrahının belirlenmesi vergilendirmeye ait en önemli sorunlardan biridir. Vergi matrahının tespitine ilişkin literatürde farklı usuller yer almaktadır. Bu usullerden bazıları artık günümüzde önemini yitirmiştir.

1.Beyan Usulü

Beyan esası, matrahın vergi mükelleflerince veya vergi sorumlularınca vergi kanunlarında belirtilen esaslara uygun olarak belirlenip beyanname ile vergi dairesine bildirilmesidir. Beyan esasında vergi idaresinin görevi beyan edilen matrahların doğru olup olmadığını kontrol etmektir. Bugün bu yöntem modern bir tarh yöntemi olarak da kabul edilmiş olup gerek yükümlülere, gerekse vergi idaresine faydaları oldukça fazladır⁵¹.

Mükellef, matrahı kendisi belirtirken kazancını gerçekleştirmek için katlandığı giderlerini de dikkate almak zorundadır. Bu etapta mükellefin beyanında yer alan bazı giderler vergi idaresince kanunen kabul edilmeyen gider olarak addedilebilmektedir. Dolayısıyla vergi mükellefi veya vergi sorumlusu ikmalen, re'sen tarhiyat ve cezalarla karşılaşabilmektedir. Bu usulün faydalı ve zararlı yönleri vardır. Faydalı yönü olarak vergi mükellefi, vergi matrahının eksiksiz ve doğru tutarını herkesten daha iyi bilecektir. Çünkü işletmesine ait yaptığı harcama ve giderleri kendisi gerçekleştirmektedir. Zararlı yönü ise vergi mükellefine oldukça komplike ve zor bir görev verilmiş olmasıdır. Ayrıca mükellefin beyanları ve ifadeleri her zaman doğru olmayabilir. Bu yöntemin yürürlükte kalması ve işler vaziyette olması mükellefin iyi niyetine kalmaktadır. Ayrıca beyan esası etkin ve etkili bir denetimi de elzem kılmaktadır⁵².

2.Karineler Usulü

Karineler usulünde matrah tespit edilirken vergi dairesi mükellefin elindeki gerçek vergi matrahından, dış göstergelere göre net bir biçimde varlığı kabul edilen vergi matrahı ile yetinmek üzere vazgeçer. Bu yüzden karineler usulünde matrah tespitine dış göstergelere göre matrah tespiti de denilmektedir. Bu usulün dayandığı temele göre bir mükellefin elde ettiği gelir ne oranda yüksekse oturduğu evi de o oranda büyüktür. Bu nedenle gelir vergisi mükellefinin vergi matrahının tespiti oturduğu evin kirasına veya evin kapı veya pencere sayısına göre yapılır⁵³. Karineler kira, kapı, pencere, işçi sayısı, makine ve alet sayısı vb. gibi varlıklara göre belirlenmektedir. Bu göstergeler göz önünde bulundurularak mükellefin vergi ödeme gücü tespit edilmeye çalışılır. Fransa'da 20. yüzyıl başlarına kadar, Belçika'da 20. yüzyıl ortalarına kadar karine usulüne göre matrah tespit edilmiştir⁵⁴. Türkiye'de ise 1907 tarihli temettü vergisi bu esasa dayanmakta idi⁵⁵.

3.Götürü Usul

Götürü kelimesi sözlükte, bir şeyin büyüklüğünü net bir şekilde ölçüp tartmadan göz kararı tahmin etmek olarak yer almaktadır. Vergilemede götürü usul, matrahın

⁵¹ Osman PEHLİVAN, *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2007, s. 109.

⁵² Sadık KIRBAŞ, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2002, s. 107.

⁵³ TÜRK, a.g.e., s. 150.

⁵⁴ ORHANER, a.g.e., s. 138.

⁵⁵ KIRBAŞ, a.g.e., s. 109.

gerçek miktarını tam manasıyla araştırmadan, tahmin ederek belirlenmesidir. Bu sebeple götürü usul, beyan usulünün tersi bir yöntemdir. Götürü usule göre tespit edilen vergi matrahları gerçek vergi matrahından az olabileceği gibi fazla da olabilir⁵⁶.

4.İdarece Takdir Usulü

Doğrudan doğruya takdir usulü olarak da adlandırılan bu usulün temeli, vergi idaresinin her bir yükümlüsüne ait vergi borcunu ayrı ayrı tespit etmesidir. Son derece sübjektif bir uygulama olan ve yükümlülerin aleyhine olarak vergi matrahlarının olduğundan çok fazla belirlenmesi riskini bünyesinde barındıran bu esas günümüzde ancak bazı istisnai durumlarda uygulanmaktadır.

5.Matrahın İkmalen Tarhı

Vergi Usul Kanununun 29. maddesine göre ikmalen vergi tarhı; “her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye bağlı olarak ortaya çıkan defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir” şeklinde açıklanmıştır. Vergi matrahının ikmalen belirlenmesi için tarhiyatta olması gereken temelde bazı özellikler şöyledir⁵⁷.

1. Ne şekilde yapılmış olursa olsun daha önceden tarh işlemi yapılmış bir vergi olmalıdır.
2. Önceki tarhiyatın beyan edilmesi gereken tüm matrahı kapsamaması gerekir. (matrahın bir kısmının beyan dışı bırakılmış olması nedeniyle matrah farkı bulunmuş olmalı)
3. Tespiti yapılan matrah farkının önceden tarhiyatı yapılan vergiyle ilgili olması gerekir.
4. Matrah farkı yükümlünün defter, kayıt ve belgeleri veya kanuni ölçüler baz alınarak tespit edilmelidir.

Mesela, mükellef beyannamesini süresi içerisinde vermiş olmakla beraber mükellefin defter ve kayıtlarının tetkik edilmesi sonucu kazancını eksik beyan ettiği tespit edilmişse ikmalen vergi tarhına gidilebilir. İkmalen vergi tarhı yanında şartlar oluşmuşsa vergi cezası da kesilebilmektedir⁵⁸.

a. Matrah Farkının Defter, Kayıt ve Belgeler Üzerinden Tespiti

Kanundaki şartlara uygun olarak düzenlen belgelerin, usulüne uygun yapılmış kayıt ve tutulmuş defterlerden matrahın mükellefçe doğru tespit edilerek usulüne uygun beyan edilmiş olması beklenir. İlk etapta mükellef veya sorumlu tarafından beyan edilen matrah doğru kabul edilir. Daha sonra vergi inceleme elemanlarınca yapılan vergi incelemeleri ile beyanların doğruluğu araştırılır. Bu araştırmada kullanılan en önemli

⁵⁶ PEHLİVAN, a.g.e., s. 109.

⁵⁷ Şükrü KIZILOĞLU, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ, Recai DÖNMEZ, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 156.

⁵⁸ Özhan ULUATAM, Yaşar METHİBAY, *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000, s. 109.

delillerin başında matrahın belirlenmesinde kullanılan ana ögeler olan belge, kayıt ve defterler gelir⁵⁹.

b. Matrah Farkının Kanuni Ölçüler Üzerinden Tespiti

VUK'a göre, ticari müesseselere dahil olan varlıklara ait matrahlar bu kanunda açıklanan ölçülere göre belirlenmektedir. Bu işleme "Değerleme" adı verilir. Bu ölçülerin hatalı uygulanması veya hiç uygulanmaması durumunda kullanılması gereken değerlendirme ölçüsünün uygulanması suretiyle matrahın tekrar tespit edilmesi ikmalen vergi tarhiyatına girmektedir.

6. Matrahın Re'sen Tarhı

Re'sen vergi tarhı; "vergi matrahının tamamen ya da kısmen defter, kayıt veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı durumlarda takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından hazırlanmış olan vergi inceleme raporlarıyla belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden verginin tarh edilmesi" işlemidir. İnceleme raporunda söz konusu madde hükümlerine göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır. Vergi incelemesi ve re'sen tarh usullerinde amaç, vergiye konu olabilecek matraha ait gerçek tutarın veya gerçeğe en yakın tutarın bulunmasıdır. Hukuken geçerli bir re'sen tarhiyat yapabilmenin şartı, geçerli bir takdir sebebi olmasına bağlıdır. Bunun için de takdir komisyonu kararında kararın kanuni dayanağının gösterilmesi bir zorunluluktur⁶⁰. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen aşağıdaki hallerden herhangi birinin varlığı halinde, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmesinin mümkün olmadığı kabul edilir.

1. Vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi.
2. Vergi beyannamesinin kanuni ya da ek süreler içinde verilmesine rağmen söz konusu beyannamede vergi matrahına ait bilgilerin gösterilmemesi.
3. Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu defterlerin tamamının veya bir kısmının hiç tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir nedenle gösterilmemesi-ibraz edilmemesi.
4. Defter ve bunlara ait kayıtların ve bunlarla ilgili belgelerin vergi matrahının doğru, eksiksiz ve kesin olarak tespit edilmesine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla belgelendirmeye elverişsiz olması.
5. Tutulması zorunlu olan defterlerin ya da mükellef-sorumlu tarafından verilen beyannamelerin mükellefin gerçek durumunu yansıtmadığına ait delil bulunması.
6. Vergi müfettişlerince yapılan incelemeler esnasında, mükellefler yaptıkları işlemlerini kanıtlayamazlarsa kanıtlanamayan kısmı bu işlemlerin varlığının tespit edildiği dönemden bir önceki dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak ilgili dönem matrahının takdirinde göz önünde bulundurulur.

⁵⁹ KIZILOT/ŞENYÜZ/TAŞ/DÖNMEZ, a.g.e., s. 156.

⁶⁰ Ersan ÖZ, *Vergilemede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s. 126.

7. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi beyannamelerinin imzalanması ve yeminli mali müşavir tasdik raporları ile ilgili mükerrer 227. maddesi uyarınca 3568 sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu getirilen beyanname ve ekleri imzalatılmazsa veya tasdik kapsamındaki konularda YMM tasdik raporu belirtilen zamanda gösterilmezse.

7.Verginin İdarece Tarhı

Verginin idarece tarhı; “ikmalen ve re’sen tarhiyat kapsamı dışındaki durumlarda, tarh edilmesi gereken zamanda tarh edilmeyen vergilerin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir⁶¹”(VUK. Mükerrer Md. 30). Mükellefin vergiye ait yükümlülüklerini yerine getirmediği ve Vergi Usul Kanununa göre re’sen ve ikmalen tarhiyatın uygulanmadığı hallerde matrah idarece tarh edilmektedir. Bu tarh işleminin idarece saptanan diğer matrah tespit usullerinden farkı idarece tarh usulünün beyan esasının uygulanmadığı hallerde kullanılıyor olmasıdır⁶².

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GELİR UNSURLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

6.TİCARİ KAZANÇ

Gelir Vergisi Kanununun 37’nci maddesinde ticari kazanç; “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar” olarak tanımlanmış olup ticari ve sınai faaliyetlerin neler olduğu açıklanmamış, sadece genel bir çerçeve belirtilmiştir⁶³.

Ticari faaliyetin özellikleri aşağıdaki gibidir⁶⁴:

- Ticari faaliyet sermaye ve emeğe dayanmalıdır.
- Ticari faaliyetin devamlı surette yapılması gerekmektedir.
- Gelir getirici ticari faaliyetlerin bir ticari organizasyon içerisinde yapılması gerekmektedir. (İşyeri açılması, işçi çalıştırılması vb.)
- İşletmenin ticari ve sınai bir firma gibi olması gerekmektedir.

I. TİCARİ İŞLER

Kanunda düzenlenen durumlar ile bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerden sayılmıştır.

1. Ticari İşletme

⁶¹ Yılmaz ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008, s.270.

⁶² 100 KILDİŞ, a.g.e., s. 11.

⁶³ Gelirler Kontrolörleri Derneği, s. 257.

⁶⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi*”, Şubat 2018

Ticari işletme; esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan ve faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.

2. Esnaf

Gelir Vergisi Kanununda esnaf; gezici veya bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit olan, faaliyeti sermayesinden fazla bedenî çalışmaya dayanan kişi olarak tanımlanmıştır.

Ticari kazancın unsurları aşağıda sayılmıştır.

1. Emek - Sermaye Unsuru
2. Devamlılık Unsuru
3. Organizasyon Unsuru

İşyeri açılması, eleman istihdamı, ticaret siciline kayıt olunması vb. belirtiler ticari faaliyette bulunulduğunu gösterir.

4. Hacim

- Gelir getiren faaliyetin devamı için işyerinin, deposunun ve hizmet yerinin olması.
- Faaliyetin ticaret unvanı altında yapılması.
- Ticari yardımcılarından yararlanılması.
- Reklam yapılması.
- Tabela asılması.

II. ŞAHİS ŞİRKETLERİ ORTAKLARININ KAZANÇLARI

Kollektif şirketlerde ortakların, adi veya eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların ortaklık kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç sayılır.

Ortak olarak münhasıran gerçek şahısların ortak olabildiği ve ortakların her birinin şirket borçlarından dolayı sınırsız ve tüm malvarlıkları ile sorumlu oldukları şirketler "şahıs şirketi"dir.

Buna karşın gerek gerçek şahısların gerekse tüzel şahısların ortak olabildiği, şirket borçlarından dolayı üçüncü kişilere karşı ortaklarının sorumluluğu taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olan işletmeler ise "sermaye şirketi"dir.

1. Kollektif Şirket

Kollektif şirketler, gerçek şahısların ortak olabildiği ve üçüncü şahıslara karşı şirket borçlarından dolayı ortaklarının sınırsız sorumlu olduğu şirketlerdir.

Kollektif şirketlerin özellikleri şunlardır;

- Ticari bir işletmenin işletilmesi amacının bulunması.
- Bir ticaret unvanının olması.

- Ortaklarının gerçek şahıslardan olması.

-Şirket alacaklılarına karşı ortaklarının sınırsız sorumlu olmasıdır.

Kollektif şirket ile ilgili ikmalen veya re'sen bir vergi ve/veya ceza tarhiyatı yapılması durumunda;

-gelir vergisi için ortakların payları oranında ortaklar adına,

-vergi ziyayı cezası ise şirket tüzel kişiliği adına tarhiyat yapılır.

Geçici vergi için de aynı durum geçerlidir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ise şirket tüzel kişiliği adına kesilir. Katma Değer Vergisi tarhiyatlarında hem vergi hem de ceza şirket tüzel kişiliği adına kesilir.

2. Adi Komandit Şirketler

Adi komandit şirket, bir ticari işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek ilkesiyle kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğunun sınırsız olduğu ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğunun belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olduğu bir şirket türüdür.

Sınırsız sorumlu ortaklara komandite ortak, koydukları sermaye ile sınırlı sorumlu olan ortaklara ise komanditer ortak denilmektedir. Komanditer ortakların şirket kazancından aldıkları hisse; vergisi tevkif suretiyle vergilendirilmemiş menkul sermaye iradı, komandite ortakların hissesi ise ticari kazançtır.

Adi komandit şirketle ilgili ikmalen veya re'sen bir vergi ve/veya ceza tarhiyatı yapılması durumunda;

-gelir vergisi için ortakların payları oranında ortaklar adına (Komandite ortaklar için ticari kazanç olarak, diğer komanditer ortaklar için ise menkul sermaye iradı olarak),

-vergi ziyayı cezasında ise şirket tüzel kişiliği adına tarhiyat yapılır.

Geçici vergi için de aynı durum geçerlidir. (Geçici vergi ödemekle sadece komandite ortaklar mükelleftir. Bu nedenle tarhiyat sadece komandite ortaklar adına yapılır.) Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ise şirket tüzel kişiliği adına kesilir. Katma Değer Vergisi tarhiyatlarında hem vergi hem de ceza şirket tüzel kişiliği adına kesilir.

	Ticari faaliyet	Zirai faaliyet	Serbest meslek faaliyeti
Adi Şirket	Ticari kazanç	Zirai kazanç	Serbest meslek kazancı
Kollektif Şirket	Ticari kazanç	Ticari kazanç	Serbest meslek kazancı
Adi	Komandite ortaklar	Komandite ortaklar	Komandite

Komandit Şirket	Ticari kazanç, komanditer ortaklar menkul sermaye iradı	Ticari kazanç, komanditer ortaklar menkul sermaye iradı	ortaklar serbest meslek kazancı, komanditer ortaklar menkul sermaye iradı
------------------------	---	---	---

Tablo:1 Şahıs Şirketlerinin Kazançları

Ticari kazanç elde eden mükellefler Gelir Vergisi Kanununa göre iki gruba ayrılırlar,

- a- Esnaf muafılığından yararlanan ve gelir vergisine tabi olmayanlar.
- b- Esnaf muafılığından yararlanmayan ve gelir vergisine tabi olanlar.

Gelir vergisine tabi olan ticaret ve sanat erbabı ise kazancın tespiti açısından ikiye ayrılmaktadır.

1-Basit usul

2-Gerçek usul

Gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar ise kazancın belirlenmesi açısından iki farklı gruba ayrılırlar,

- a-Bilanço esasına göre
- b-İşletme hesabı esasına göre

III. MÜKELLEFLERDE TİCARİ KAZANCIN TESPİT ESASLARI

Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesi hükmüne göre “Bilanço” esasına göre ticari kazanç; işletmedeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki olumlu farktır. Bu dönem içinde sahip veya sahiplerce:

- Teşebbüse ilave edilen değerler bu farktan indirilmekte,
- Teşebbüsten çekilen değerler ise farka ilave olunmaktadır.

Ticari kazancın tespit edilmesinde, Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümleri ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 41'inci maddelerinde hüküm altına alınan kanunen kabul edilen ve edilmeyen giderlerin de dikkate alınması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı
GELİRLER
Genel Müdürlüğü

**BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTAN MÜKELLEFLERE AİT
TİCARİ KARDAN MALİ KARA ULAŞMAK İÇİN YAPILAN
HESAPLAMAYI GÖSTEREN BİLDİRİM**
(Ticari Kar ile Mali Karı Farklı Olanayan Mükellefler, Bu Bildirimi Doldürmeyeceklerdir.)

200. DÖNEMİ TİCARİ		Kar	(+)
		Zararı	(-)
TİCARİ KARA İLAVE EDİLECEK GİDER VE İNDİRİMLER	SATIŞ İNDİRİMLERİ	Satıştan İndeler	
		Satış İskontoları	
		Diğer İndirimler	
	SATIŞLARIN MALİYETİ	Satılan Maddeler Maliyeti	
		Satılan Ticari Mallar Maliyeti	
		Satılan Hizmet Maliyeti	
		Diğer Satışların Maliyeti	
	FAALİYET GİDERLERİ	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	
		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	
		Genel Yönetim Giderleri	
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	Komisyon Giderleri	
		Karşılık Giderleri	
		Menkul Kıymet Satış Zararları	
		Kambiyo Zararları	
Reskont Faiz Giderleri			
FİNANSMAN GİDERLERİ	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri		
	Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri		
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	Çalışmayan Kurum Gider ve Zararları		
	Önceki Dönem Gider ve Zararları		
	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar		
TOPLAM			(+)
TİCARİ KARDAN İNDİRİLECEK KAZANÇLAR VE İRATLAR	BRÜT SATIŞLAR	Yurtiçi Satışlar	
		Yurtdışı Satışlar	
		Diğer Gelirler	
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	İştiraklerden Temettü Gelirleri	
		Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
		Faiz Gelirleri	
		Komisyon Gelirleri	
		Konuyu Kalmayan Karşılıklar	
		Menkul Kıymet Satış Karları	
		Kambiyo Karları	
		Reskont Faiz Gelirleri	
	OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar	
		Önceki Dönem Gelir ve Karları	
		Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	
TOPLAM			(-)
MALİ KAR veya ZARAR (1+2+3) (*)			

(*) Bu mali kar veya zarar, gelir vergisi mükelleflerinden bilanço esasına göre defter tutulunca, yıllık gelir vergisi beyannamezinin ticari, zirai ve mesleki kazançlara ilişkin bildirimlerinin ilgili satırlarına aktarılacaktır.

Tablo:2 Gelir Tablosu

1. Bilanço Esasında Defter Tutan Mükelleflerde Ticari Kazancın Tespit Esasları

Bilanço esasında defter tutan mükelleflerde ticari kazancı tespit etmeden önce özsermaye kavramını açıklamak gerekir. Vergi Usul Kanununun 192'nci maddesine göre öz sermaye; bilançonun aktif toplamı ile borçları arasındaki fark olup işletme sahibinin işletmedeki malvarlığını ifade eder. İhtiyatlar ve kâr ayrı gösterilseler bile öz sermayenin unsuru sayılmaktadır. Öz sermaye aktiften borçların çıkarılmasıyla hesaplanır. Ancak bu şekilde yapılacak öz sermaye hesabında aktifin gerçek değeri ile yabancı kaynakların gerçek değerlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Gerçek bir aktif kalem sayılmayacak hesaplar aşağıda yer aldığı gibidir.

- Ortakların Borçları (Şahsi Hesaplar)
- İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri (Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri)
- Zararlar (Geçmiş veya Cari Yıl Zararları)
- Ödenmemiş Sermaye

Bilançoda yer alan aktif düzenleyici pasif hesaplar aşağıdaki gibidir.

- Amortismanlar
- Karşılıklar

Öz sermayenin hesabı için gerçek aktif tutarından indirilecek borçlar ise işletmenin bankalara ve üçüncü şahıslara olan her türlü senetli ve senetsiz borçları, ödenecek vergileri, ödenecek kâr paylarını ifade etmektedir. Kişisel işletmelerde teşebbüs sahibinin, adi şirketlerde ise ortakların işletmedeki alacakları öz sermayenin hesaplanması sırasında gerçek borç niteliğinde sayılmazlar ve indirilecek borçlar arasında yer almazlar. Kollektif ve komandit şirketler, ortaklarının dışında ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olduklarından ortaklarının işletmeye olan borçları işletme için gerçek aktif, işletmeden alacakları ise borç niteliğindedir ve öz sermayenin hesabında ona göre işlem yapılır.

Yukarıda açıklanan öz sermaye kavramını aşağıdaki şekilde formüle edebiliriz.

Öz sermaye = Gerçek Aktif Toplamı – Gerçek Yabancı Kaynaklar Toplamı

Öz sermaye farkı = Dönem Sonu Öz Sermaye – Dönem Başı Öz Sermaye

Bu dönem süresince sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilmekte, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunmaktadır.

2. İşletme Hesabı Esasında Ticari Kazancın Tespiti

Gelir Vergisi Kanununun 39'uncu maddesince işletme hesabı esasına göre ticari kazanç; bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki olumlu farktır. Giderlerin daha fazla olması halinde zarar doğmuş olur. Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralar ile tahakkuk eden alacakları ifade eder. Giderler de, yapılan ödeme ve

borçlanılan meblağlardan ikisini de kapsar. Emtia alım-satımı ile uğraşanlar her hesap dönemi sonunda emtia envanteri çıkarırlar. İşletme hesabı esasında emtia envanter kayıtları, işletme defterinin sonundaki boş sayfalarda veya ayrıca tasdikli olarak tutulacak envanter defterinde gösterilir. Hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasıllata, hesap dönemi başındaki emtia mevcudu giderlere ilave olunur. İşletme hesabı defterinin sol tarafı gider, sağ tarafı hasılat kısmı olup satışlar ister peşin ister taksitle yapılmış olsun satış tutarının tamamı hasılat olarak kaydedilecektir.

Gider tablosuna;

- Çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri
- Hesap dönemi zarfında satın alınan emtianın değeri ile yapılan bilumum giderler

Hasılat tablosuna;

- Hesap dönemi zarfında satılan emtianın değeri ile hizmet karşılığı ve sair suretle alınan paralar
- Çıkarılan envantere göre hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri kaydedilir.

İşletme hesabı esasında defter tutanlar;

- Yatırım indiriminden yararlanamazlar,
- Enflasyon düzeltmesi yapamazlar,
- Azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayıramazlar, ancak normal amortisman ayırabilirler.
- Şüpheli alacak ayıramazlar ancak alacağın tahsili imkansız hale gelirse Vergi Usul Kanununun 322'nci maddesine söz konusu alacağı gider yazmak suretiyle yok ederler.
- Amortisman tabi malların satılması veya ziyayı dolayısıyla sigortadan tazminat alınması halinde yenileme fonu oluşturamazlar. Senetli alacak ve borçları için reeskont uygulayamazlar.

3.Ortaklıklarda Aranacak Genel ve Özel Şartlar

a. Faaliyetin Ortaklık Halinde Yürütülmesi

Ortaklıkların basit usule tabi olup olmadığının tespitinde GVK'nun 48'inci maddesinde yazılı iş hacmi ölçüleri ile 47'nci maddesinde yazılı yıllık kira bedelleri toplu olarak; diğer koşullar ortakların her biri için tek tek aranmaktadır. Ortaklıklarda, ortakların birinin gerçek usule tabi olması diğer ortakları da gerçek usule tabi hale getirmektedir.

b. Faaliyetin Birden Fazla İşe Ortak Olunmak Suretiyle Yürütülmesi

Bir mükellefin birden fazla ortaklıkta payının bulunması durumunda ortaklıklardaki hisselerine düşen işyeri kirası ve iş hacmi ölçüleri tek tek toplanır ve böylece basit usulden yararlanabilme şartlarının aşılıp aşılmadığı belirlenir.

c. Faaliyetin Şahsi İş Yanında Başka İşe Ortak Olarak Yürütülmesi

Adi ortaklık halinde çalışanların aynı zamanda şahsi bir işle de iştigal etmeleri durumunda tespit, GVK'nun 47'nci maddesinin 2 numaralı bendi ile 48'inci maddesinde yer alan ölçülerden şahsi işine ait olanlara, ortaklıklardan hissesine düşen kısmın eklenmesiyle yapılır.

4. Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti

Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki olumlu farktır. Kazancın bu şekilde belirlenmesi sırasında emtia ticareti ile uğraşanlarca hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatla, hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri giderlere eklenecektir. Ancak kullanılan sabit kıymetler gider yazılmayacak ve üzerlerinden amortisman hesaplanmayacak ve geçici vergi ödenmeyecektir.

a. Basit Usulden Gerçek Usule Geçiş

Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, sonraki takvim yılı başından itibaren; yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilecektir. Basit usulün şartlarına sahip olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya takip eden takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirileceklerdir.

b. Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş

Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin;

- Gelir Vergisi Kanununun 47'nci maddesinde yazılı şartları topluca taşınması,
- Art arda iki hesap dönemi iş hacminin Gelir Vergisi Kanununun 48'inci maddesinde yazılı limitlerden düşük olması,
- Yazılı talepte bulunması halinde, bu şartların gerçekleşmesini takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçmeleri mümkün bulunmaktadır.

İşin eş ve/veya çocuklara devredilmesi halinde iş hacminin hesabında devirden önceki süreler de dikkate alınacaktır. Yazılı talebin bağlı olunan vergi dairesine takip eden yılın ocak ayının başından 31. günün akşamına kadar yapılması gerekmektedir. Şartların taşınması halinde basit usulde mükellefiyet ocak ayı başından itibaren tesis edilecektir.

Süresinde yazılı talepte bulunmayan gerçek usule tabi mükelleflerin, kendi istekleri ile gerçek usulde vergilendirmeyi seçtikleri kabul edilerek bu usulde

vergilendirmeye devam edilecektir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilen mükellefler hiçbir suretle basit usulden yararlanamayacaklardır.

c. İşini Terk Eden Mükelleflerin Durumu

Gerçek usulde vergilendirilenler ile basit usulün şartlarını kaybeden mükellefler;

-İşin terk edilmesi veya eş ve/veya çocuklara devredilmesi hallerinde terk edilmesi halinde devir tarihini sonraki yılın başından itibaren 2 yıl geçmedikçe basit usule dönemezler.

-Gerçek usulde vergilendirildiği veya vergilendirilmesi gerektiği faaliyetini 01/01/2012'den önce terk eden mükellefler için 2 yıllık sürenin hesaplanmasına 01/01/2012'den itibaren başlanacaktır.

d. Basit Usulden Yararlanamayacak Olanlar

-Kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları,

-İkrazat işiyle uğraşanlar,

-Sarraflar ile mücevherat ve kıymetli maden alım-satımı ile uğraşanlar,

-Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlara karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı taahhütte bulunanlar,

-Gayrimenkul ve gemi alım ve satımı ile uğraşanlar,

-Tavassut işi yapanlar (dayıbaşılar hariç),

-Sigorta prodüktörleri,

-Maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletenler,

-Her türlü ilan ve reklam işiyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut edenler,

-Şehirlerarası yolcu ve yük taşımacılığı yapanlar ile treyler çekici ve benzerlerinin sahip veya işleticileri, (Yapısı itibarıyla sürücüsünden başka 14 ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar hariç)

-Zirai mahsul satın alarak bu mahsulleri kısmen veya tamamen tüketici dışında kalanlara satan ticaret erbabı,

-Her türlü televizyon, radyo, video, teyp, müzik seti, diskçalar, bilgisayar, kamera, soğutucu, çamaşır ve bulaşık makinası, elektronik müzik aletleri, elektrikli süpürge, elektrikli dikiş makinası ile elektrikle çalışan benzeri eşyaların alım-satımı ve üretimi ile uğraşan mükellefler.

Büyükşehir belediyesi olan illerin mücavir alan sınırları dahil olmak üzere Büyükşehir Belediye sınırları içinde faaliyette bulunanlardan;

- a)Her türlü emtia imalatı ile uğraşanlar,
- b)Her türlü emtia alım-satımı ile uğraşanlar,
- c)İnşaat ile ilgili her türlü işlerle uğraşanlar,
- d)Motorlu taşıtların her türlü bakım ve onarım işleriyle uğraşanlar,
- e)Lokanta ve benzeri hizmet işletmelerini işletenler,
- f)Eğlence ve istirahat yerlerini işletenler,

5.Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler

a. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler

Ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi için yapılan genel giderlerin; kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi açısından bir illiyet bağının bulunması, giderlerin kazancın elde edilmesine yönelik olması, harcamaların yapıldığı geliri doğuran olayın vergiye tabi bulunması karşılığında maddi olmayan bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve maliyete girecek giderlerden olmaması gerekir.

Genel olarak;

- Isıtma, aydınlatma, temizlik, kırtasiye, telefon, su giderleri,
- İşyeri, araç vb. giderleri,
- Yapılan işle orantılı temsil giderleri,
- Sigorta giderleri,
- Finansman giderleri,
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri,
- Reklam giderleri,
- Yurt dışındaki kişilere ödenen reklam giderleri, komisyonlar, sorunlu ürün iadesi bu türden giderlerdir.

GVK'nun 40'ıncı maddesinin 1 numaralı bendinin parantez içi hükmü ile ihracat, yurtdışında inşaat, montaj, onarma ve taşımacılık faaliyetinde bulunan mükelleflere, bu bentte yazılı giderlere ek olarak, bu faaliyetlerden döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşini aşmamak üzere, yurt dışındaki bu işler ile ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları bu tutarları gider olarak indirebilme imkanı getirilmiştir. Bu giderlerin, VUK 227. maddesi ve takip eden maddelerinde açıklanan biçimde tevsik edilmesi, belgelendirilmesi zorunlu olup bu açıklamalar çerçevesinde belgelendirilmeyen giderlerin ticari kazancın belirlenmesinde indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak 4108 sayılı kanun ile GVK'nun açıklanan

hükümlerine göre bazı harcamaların belgelendirilemediği durumlarda da ticari kazancın belirlenmesinde bu indirimden izin verilmiştir⁶⁵.

Ticari kazançlarda vergilendirilecek kazancın tespitinde indirim konusu yapılacak giderlerin VUK hükümlerine göre belgelendirilmesi gerekmektedir. Götürü gider uygulaması bunun bir istisnası olup mükelleflerin bu uygulamaya yönelik olarak herhangi bir belge ibraz etme zorunlulukları bulunmamaktadır. Söz konusu uygulamadan ihracat, yurt dışında inşaat, montaj, onarım ve taşımacılık ile uğraşanlar yararlanabilecektir. Götürü gider uygulamasından GVK 45'inci madde kapsamındaki işleri yapan dar mükellefler hariç olmak üzere tam ve dar mükellefler yararlanabilecektir.

Örnek:

Tam mükellef Bay Hamit'in yurt dışındaki faaliyetleri aşağıdaki gibidir:

- 1- Fransa'ya yapılan ihracat karşılığı 200.000 € (ihracat bedelinin yasal kayıtlara geçirilmesi gereken tarihteki TL karşılığı 600.000 TL'dir.),
- 2- KKTC'nde yapılan onarma ve inşaat işi karşılığı 250.000 TL,
- 3- KKTC'ne yapılan ihracat karşılığı 200.000 TL,
- 4- Tacikistan'a yaptığı montaj işi karşılığı 100.000 TL,
- 5- İspanya'ya yapmış olduğu taşımacılık işi sonucu 50.000 £ (taşımacılık bedelinin yasal defter kayıtlarına geçirilmesi gereken tarihteki TL karşılığı 250.000 TL'dir. Elde edilen hasılat Kambiyo Mevzuatı uyarınca Türkiye'ye getirilmemiştir.)

Bay Hamit yurt dışında gerçekleştirdiği işler ile ilgili olarak katlandığı TL karşılığı 3.500 TL olan harcama için belge temin edememiştir.

Yukarıda açıklananlar doğrultusunda Bay Hamit'in götürü gider uygulamasından yararlanabileceği tutarı hesaplayalım.

Yurt Dışı Faaliyet	Yurt Dışı Hasılat	Hasılatın TL Karşılığı	Götürü Gider Hesaplamasında Dikkate Alınacak Tutar
Fransa'ya ihracat	200.000 €	600.000 TL	600.000 TL
KKTC'nde yapılan onarma ve inşaat	250.000 TL	250.000 TL	0 TL
KKTC'ne yapılan ihracat	200.000 TL	200.000 TL	200.000 TL
Tacikistan'a yapılan montaj	100.000 TL	100.000 TL	0 TL
İspanya'ya yapılan taşımacılık	50.000 £	250.000 TL	250.000 TL

⁶⁵ 194 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği.

Toplam	1.050.000 TL
Hesaplanacak Götürü Gider Tutarı	5.250 TL
Belgelendirilemeyen Yurt Dışı Giderler Toplamı	3.500 TL
Yararlanılabilecek Götürü Gider	3.500 TL

b. Hizmetli ve İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin Müştemilatında İaşe ve İbate Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı, 27. Maddede Yazılı Giyim Giderleri

Bu giderler emeklilik aidatları, sosyal güvenlik primi, kanunla kurulan emekli sandıklarına ve sigorta şirketlerine ve işveren payı olarak ödenen tutarlardır. Özel sigortalar için yapılan ödemeler bu kapsamda değildir. Sosyal güvenlik primlerinin gider yazılabilmesi için SGK'ya fiilen **ödenmiş** olması gerekir. Sosyal güvenlik primleri bu nedenle dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılır. (Ancak bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.)

Hizmet erbabına yapılan giyim giderleri işin icabına uygun olarak verilen ve bu şahısların işten ayrılması halinde geri alınan eşyalardır. Ancak hizmet erbabına özel yaşamında kullanılması için verilen giyim eşyası ayın şeklindeki ücret olarak değerlendirilir.

c. İşle ilgili Olmak Şartıyla Mukavelenameye, İlama veya Kanun Emrine İstinaden Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatlar

Söz konusu zarar, ziyana ve tazminatların gider olarak dikkate alınabilmesi için;

-İşle ilgili olması,

-Kanun hükmüne veya sözleşmeye veya ilama bağlı olması şarttır.

Ancak teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların kanunen kabul edilmeyen gider olduğu hükme bağlandığından, GVK 40/3`te belirtilen zarar, ziyana ve tazminatların teşebbüs sahibinin suçlarından doğmamış olması gerekmektedir.

d. İşle ilgili ve Yapılan İşin Ehemmiyeti ve Genişliği ile Mütenasip Seyahat ve İkamet Giderleri

Söz konusu giderler;

-işle ilgili,

-işin ehemmiyeti ve genişliği ile orantılı,

-seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olarak indirilebilir.

Ancak turistik mahiyetteki gezi harcamaları ile eşle çıkılan iş seyahatlerinde yapılan harcamaların eşe isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınmaz.

e. Kiralama Yoluyla Edinilen veya İşletmeye Dahil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri

Taşıtların işletmeye dahil olması demek, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerde taşıtların bilançonun aktifinde yer alması demektir. İşletme hesabı esasına göre defter tutulması halinde ise taşıtlar, işletme hesabı defterinin demirbaşlarının kaydedildiği sayfada yer almalıdır. Ayrıca amortisman defteri tutuluyorsa orada da yer almalıdır. Taşıtlar için yapılan harcamanın gider olarak kaydedilebilmesi için taşıtların kesinlikle işte kullanılması gerekmektedir. Ayrıca işletme aktifinde bulunmamakla beraber kiralama yolu ile edinilen ve işte kullanılan taşıtların giderleri de indirilebilecektir.

f. Aynı Vergi Resim ve Harçlar

İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen istihlak, bina, gider, arazi, damga, belediye vergileri, kaydiyeler ve harçlar gibi aynı vergi, resim ve harçlar ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

Buna göre;

-İşletme ile ilgili olan,

-Maddede sayılanlar ile aynı nitelikte olan vergiler (banka ve sigorta vergileri, işletme ile ilgili olan taşıtların vergileri, emlak vergileri) gider olarak kabul edilebilmektedir.

MTV madde 14'e göre I sayılı (otomobil, arazi aracı vb.) ve IV (uçak, helikopter) sayılı listelerde yer alan taşıtların MTV'si, işletmenin faaliyet konusu bu araçların kiralanması veya işletilmesi değil ise gider yazılmaz. II (minibüs, panelvan, otobüs, kamyonet, kamyon vb.) sayılı listedekilerin MTV'si indirim konusu yapılabilir.

Şans Oyunları Vergisi ve Özel İletişim Vergisi gider yazılmaz.

g. VUK Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

Amortisman ayırabilmek için amortisman tabii kıymetin;

-İşletmede kullanılması

-İşletmede 1 yıldan fazla kullanılması ve aşınmaya, yıpranmaya veya değer kaybına maruz kalması gerekmektedir.

Değeri Vergi Usul Kanununda (VUK) belirtilen tutarları aşmayan peştamallıklar (hava parası) ile işletmede kullanılan ve değeri VUK'da belirtilen tutarları aşmayan alet, mefruşat, edevat ve demirbaşlar amortisman tabii tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük gösterenlerde ise bu limit topluca dikkate alınır.

h. İşverenlerce, Sendikalar Kanunu Hükümlerine Göre Sendikalara Ödenen Aidatlar

Bu aidatların bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz. Çıplak ücret; fazla mesai, ikramiye, sosyal yardım, prim gibi ek ödemeleri içermeyen ücrettir. Çıplak ücretin brütlerinin aylık toplamının 30'a bölünmesi ile ilgili ay için gider yazılabilecek aidat tutarı bulunur. Ancak aidatların işveren tarafından gider yazılabilmesi için aidatın ilgili olduğu yılda sendikaya ödenmesi gerekir.

1. İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları (01.01.2013 Sonrası)

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendinde yer alan hüküm işverenler tarafından ücretli çalışanlar adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesine imkan tanımaktadır. Bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutarın toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücret gelirin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır.

Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse Gelir Vergisi Kanununun 63. maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak şahıs sigortaları prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını da aşamayacaktır. Hem işveren tarafından bireysel emeklilik sistemine katkı payı ödenmesi hem de ücretli çalışan tarafından şahıs sigortalarına prim ödemesinin bulunması ve bunların toplam tutarının yukarıda belirtilen sınırı aşması halinde indirimin öncelikli olarak ücret matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı konusu taraflarca mükerrer indirimine izin verilmeksizin serbestçe belirlenebilecektir.

Örnek:

Ücretli çalışanın Aralık 2017 döneminde şahıs sigortalarına yaptığı prim ödemelerinin tutarı 200 TL'dir. Buna ilave olarak ücretli çalışan tarafından 150 TL, işveren tarafından 150 TL olmak üzere bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı toplamı 300 TL'dir. Ücretli çalışanın aylık brüt ücreti 2.000 TL'dir. Ücretli çalışan tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı tutarı olan 150 TL hiçbir surette ücret matrahından indirilemeyecektir. Bu verilere göre işverenler tarafından ücretli çalışanlar adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir. Bu kapsamda indirilebilecek tutar, ücretli çalışanın elde ettiği brüt ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin brüt yıllık tutarını aşamaz.

i. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Gıda, Temizlik, Yiyecek ve Yakacak Maddeleri Bağışı

Gıda, giyecek, yakacak ve temizlik maddelerinin bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın senedinde veya tüzüğünde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapılabilmesine ilişkin hükümlerin

bulunması gerekmektedir. Fatura, bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek ve bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir.

j. Türkiye İş Kurumu Tarafından Düzenlenen İşbaşı Eğitim Programlarından Faydalananlara, Programı Yürüten İşverenlerce Fiilen Ödenen Tutarlar (Yürürlük Tarihi; 23.04.2015)

Gider olarak dikkate alınması için fiilen ödenme şart olmakla birlikte ücret olarak dikkate alınan giderler mükerrer şekilde bu uygulamadan yararlanamayacaktır. Ayrıca her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamayacaktır. Buna karşın katılımcı sayısında bir sınırlama bulunmamaktadır. İşverenler ne kadar ay boyunca bu programları desteklerse o kadar süre boyunca bu imkandan yararlanabilecektir.

6. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

a. Teşebbüs Sahibi ile Eşinin ve Çocuklarının İşletmeden Çektikleri Değerler ile Bu Kişilere Yapılan Bazı Ödemeler

-İşletme sahibi ile çocuklarının ve eşinin işletmeden çektikleri değerler veya aynen aldıkları sair değerler,

-İşletme sahibinin kendisine, küçük çocuklarına ve eşine, işletmeden ödenen ücretler, aylıklar, komisyonlar, ikramiyeler ve tazminatlar,

-İşletme sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülen faizler,

-İşletme sahibinin, küçük çocuklarının ve eşinin işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları için yürütülecek faizler.

Bu bentlerde yer alan düzenlemeler teşebbüsün ticari varlığı ile işletme sahip ya da yakınlarının kişisel varlıklarının birbirinden ayrılması, işletmeye ilişkin giderler ile işletme sahip ya da yakınlarının özel tasarruflarının ve giderlerinin birbirinden ayrılması amacını taşımaktadır.

b. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Transfer fiyatlandırması, işletmenin bağlı veya ilişkili müesseselerle yaptıkları maddi ve gayrimaddi mal veya hizmet işlemlerinin, ödünçlerin ve kiralama bir tutar belirlenmesi suretiyle fiyatlandırılmasını ifade etmektedir⁶⁶. Transfer fiyatı, bağlı ve ilişkili müesseseler arasında hasılat ile giderlerin ve vergiye tabi ticari kazancın bölüşümü açısından belirleyici bir kalem olarak literatürde yer almaktadır.

⁶⁶ Leyla ATEŞ, *Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme*, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s. 1.

Transfer fiyatlandırmasından söz edilebilmesi için aşağıdaki şartlar sağlanmış olmalıdır.

-İşletme sahibi tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının yapılmış olması,

-İşletme sahibinin bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişiler ile yapmış olması,

-Bu mal veya hizmet alım ya da satımında “emsallere uygunluk ilkesi”ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması halinde emsallere uygun bedel veya fiyat ile işletme sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılacaktır.

Emsallere uygunluk kavramı transfer fiyatlandırmasına ait uluslararası bir standarttır⁶⁷. İlişkili şahıslar arasındaki işlemin sonuçları, aynı şartlar altında aynı işlem ilişkili olmayan şahıslarla yapılsaydı ulaşılabilecek sonuçlar aynı ise söz konusu işlemin emsallere uygun olduğu, sonuçlar aynı değilse emsallere aykırı olduğu anlaşılır⁶⁸.

İlişkili Kişi: İşletme sahibinin eşi, altsoyu ve üstsoyu, üçüncü derece dahil kayın ve yansoy hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu müesseseler, bu işletmelerin ortakları, bu işletmelerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer işletmeler ilişkili kişi sayılmaktadır.

c. Her Türlü Para Cezaları, Vergi Cezaları, Gecikme Zamları ve Faizleri, Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar ile Bu Gibi Şahsi Vergiler

GVK'nın 41. maddesinin 1. fıkrasının 6. bendinde yer alan;

-Her türlü para cezaları,

-Vergi cezaları,

-Her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları,

-İşletme sahibinin suçlarından doğan tazminatlar,

-Gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler,

-Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme faizleri, gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez denilmektedir.

-Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler,

⁶⁷ Marc LEVEY, Steven WRAPPE, *Transfer Pricing: Rules, Compliance and Controversy*, CCH, Chicago, 2007 s. 1., OECD Rehberi, s. 31.

⁶⁸ LEVEY/WRAPPE, s. 31-32.

d. Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderlerinin %50'si

İlan ve reklam giderleri ile ilgili olarak 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (11.10) numaralı bölümünde değişiklik yapılmış ve 5727 sayılı kanun ile yapılan düzenlemenin yürürlüğe girdiği 19.05.2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Ancak, Danıştay 4. Daire Başkanlığı 22.09.2008 tarih ve 2008/3758 Esas Nolu kararı ile tebliğin anılan bölümünün yürütmesi her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderleri yönünden durdurulmuştur. Söz konusu iptal kararı daha sonra Maliye Bakanlığı tarafından temyiz edilmiş ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da 28.09.2011 tarih ve E:2011/296 K:2011/549 sayılı kararıyla, Danıştay 4. Dairesi kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına karar vermiştir. DVDDK tarafından verilen bu karar sonrası 2 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 4. ve 6. bölümleri tekrar yürürlüğe girmiştir.

e. Motorlu Deniz Taşıtları ve Hava Taşıtlarından İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayanların Giderleri ile Amortismanları

Kiralama yolu ile edinilen veya işletmede kayıtlı olan kotra, yat, sürat teknesi gibi motorlu deniz; helikopter, uçak gibi hava taşıtlarında işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları Gelir Vergisi Kanununun 40/8. maddesine göre ticari kazancın tespitinde indirilemez.

f. Finansman Gider Kısıtlaması (01.01.2013 tarihinden geçerli düzenleme)

Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde aşan kısma münhasır olmak üzere yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin komisyon, faiz, kâr payı, vade farkı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı. (Bakanlar Kurulunca kararlaştırılmış bir oran bulunmadığından düzenleme uygulamada değildir.)

IV. VERGİDEN MUAF ESNAF (GVK Md. 9)

-Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartıyla gezici olarak veya bir işyeri açmamak üzere perakende ticaret ile uğraşanlar (Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibiyle bakkaliye, gıda ve temizlik maddelerini, sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o işyerlerinde satışı yapılan aynı türden malları satanlar hariç);

-Bir işyeri açmamak şartıyla gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan kalaycı, hallaç, musluk tamircisi, lehimci, çilingir, kundura boyacısı, ayakkabı tamircisi, nalbant, berber, fotoğrafçı, çamaşır yıkayıcısı, odun ve kömür kırıcısı, hamallar gibi küçük sanat erbabı;

-Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir işyeri açarak yapanlardan basit usule tabi olmanın genel şartlarını taşıyanlar,

- Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar motorsuz veya makinesiz nakil araçları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar (Bu bentte yazılı ölçüler, birlikte yaşayan eşler ile velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık halindeki işletmelerde, bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği araçlar toplu olarak dikkate alınır);

- Zirai işlerde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi araçlar veya sandallarla nakliyeciliği sürekli hale getirmeden ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler;

- Evlerde kullanılan nakış, dikiş, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrir kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi çalıştırmamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri örtü, havlu, çorap, çarşaf, kilim, halı, dokuma mamûlleri, kırıntı deriden üretilen mamûller, dantel, örgü, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, sepet, hasır, paspas, süpürge, fırça, yapma çiçek, pul, payet, tığ örgü işleri, boncuk işleme, ip ve urganları, erişte, tarhana, mantı gibi ürünleri işyeri açmayıp satanlar.

Bu ürünlerin, pazar takibi ile satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen festival, kermes, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafliktan faydalanmaya engel değildir;

6'ncı bent kapsamındaki ürünlerin

İşyeri açmaksızın,

Vakıflar, dernekler, sendikalar ve meslek odalarınca düzenlenenler dahil olmak üzere festival, kermes, panayırlarda (Pazar takibi suretiyle satılması ile ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi olanların düzenledikleri hariç.) ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerde satılması muafliktan faydalanmaya engel değildir.

- Ticari işletmelere ait atıkları mutad olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere, bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşarak her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar.

Ancak söz konusu mükelleflerden;

Ticari işletmelere ait atıkları mutad olarak veya belli aralıklarla satın alanlar veya anlaşma yapmak suretiyle toplayıp satan kişiler,

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağılı olacak şekilde yapanlar esnaf muafliğından yararlanamazlar.

- Bu kanunun 47'nci maddesinde yazılı şartları haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere bakır işlemciliği, el dokuma işleri, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, çini ve çömlek yapımı, kaşıkçılık, yazmacılık, bastonculuk, yorgancılık, semercilik, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, yemenicilik, çarıkçılık, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar.

Öte yandan söz konusu meslek kollarında arızı veya devamlı olarak, işyeri açılarak, motorlu araç kullanılarak, yardımcı işçi veya çırak çalıştırılarak faaliyette bulunulması muafiyetten yararlanmaya engel değildir.

Örnek:

Kütahya ilinde sabit bir işyerinde çini yapımı faaliyetinde bulunan ve Gelir Vergisi Kanununun 47'nci maddesinde yer alan basit usule tabi olmanın genel şartlarını taşıyan Bay Yasin, kendi ürettiği çinilerin yanında değişik yerlerden satın aldığı çinileri de satmaktadır. Bay Yasin, münhasıran kendi ürettiği çinilerin yanında başkaları tarafından üretilen çinileri de satması nedeniyle esnaf muafliğından yararlanamayacak olup durumuna göre basit veya gerçek usulde vergilendirilecektir.

Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tâbi olanlar ile yukarıda sayılan işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağılı olarak yapanlar esnaf muafliğından yararlanamazlar. Bir işyeri açmaksızın münhasıran gezici olarak milli piyango bileti satanlarla gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağılı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketicilere satanlar yukarıdaki şartlarla sınırlı olmaksızın gelir vergisinden muafır.

V. TİCARİ KAZANÇLA İLGİLİ İSTİSNALAR

1. PTT Acentalarında Kazanç İstisnası (GVK Mük. Md. 18)

PTT acentalığı faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden istisnadır. Ancak bu kazanç istisnasının Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca yapılan tevkifata etkisi yoktur.

2. Sergi ve Panayır İstisnası (GVK Md. 30)

Dar mükellef olanların hükümetin izni ile açılan panayırılarda ve sergilerde yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar, Türkiye'de başkaca iş yeri veya daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla gelir vergisinden istisna edilmiştir.

3. Eğitim - Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası (GVK Md. 20)

Okul öncesi eğitim, özel eğitim, ilköğretim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde **beş vergilendirme dönemi**

gelir vergisinden istisnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar. İstisnadan yararlanma koşulları aşağıda belirtilmiştir.

-Özel eğitim ve öğretim kurumlarının istisnadan yararlanabilmeleri için 01/01/2004'ten itibaren faaliyete geçmeleri gerekir.

-01/01/2004'ten itibaren faaliyete geçen okulların kazançları, faaliyete geçilen dönemin başlangıcından itibaren 5 vergilendirme döneminde gelir vergisinden istisnadır.

4. Yatırım İndirimi İstisnası

Ticari ve zirai kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri, aşağıda yapılan açıklamalar çerçevesinde kazançlarına yatırım indirimi istisnası uygulama imkanına sahip olacaklardır.

-Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup 2005 yılındaki kazançlarından indiremedikleri ve devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarını (2006, 2007 ve 2008 yıllarında yararlandıkları tutarlardan kalan kısmı), endekslemeye tabi tutulmuş değerleri ile dikkate alarak 2010 ve takip eden yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

-24/4/2003'ten önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında 31/12/2008 itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indiremedikleri yatırım indirimi ve bu yatırımlar kapsamında olup halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarını, endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve sonraki yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

Gelir Vergisi Kanununun mülga 19'uncu maddesi kapsamında 01/01/2006'dan önce yatırıma başladığını belgeleyen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, komple ya da entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlarla ilgili ve bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük oluşturup bu tarihten sonra yaptıkları yatırım harcamaları için hesapladıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarından, 31/12/2008 itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile bu yatırımlar kapsamında halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve takip eden yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir. 276 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin b bendinde yer alan açıklamalarda vergi matrahının belirlenmesinde yatırım indirimi istisnası olarak indirilecek tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz hükmü varken Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararıyla bu oran %100 olarak belirlenmiştir⁶⁹.

⁶⁹ 276 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

5. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin sadece bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna edilmiştir. (4691 sayılı Kanun Geçici Madde 2) Geçici 2'nci maddenin yürürlüğe girdiği 01.01.2004'ten önce teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar da, faaliyete başladıkları tarihten bağımsız olmak üzere 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışındaki faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa bile istisnadan yararlanamaz. Öte yandan teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle vergiden müstesna olacaktır. Üretim ve pazarlama organizasyonu sonucunda ortaya çıkan kazancın diğer kısmı ise istisna olarak değerlendirilmeyecektir.

Örneğin; teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlara istisna uygulanacak ancak söz konusu yazılımın CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançları (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanamayacaktır. Aynı şekilde bir ilaç firmasının bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucunda ortaya çıkan kanser ilacına ait gayrimaddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançlara istisna uygulanabilecek ancak ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanılamayacaktır.

6. Bölgede Faaliyete Geçilmeden Önce Başlatılmış Projelerden Sağlanan Kazançların Belirtilen İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği

Mükelleflerin bölgede faaliyete geçtikleri tarih itibariyle tamamlamış oldukları yazılım ve AR-GE'ye dayalı projelerden elde edecekleri kazançlar istisnaya tabi değildir. Diğer taraftan mükelleflerin bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp bölgede faaliyete geçtikten sonra da devam ettirdikleri yazılım ve AR-GE'ye dayalı projelerden sağladıkları kazancın ancak projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına ilişkin kazanç kısmı istisnadan yararlanabilecektir. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2'nci maddesinde yer alan istisna bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler için yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar ve gelir vergisinden müstesnadır.

7. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtım

İstisna kapsamındaki faaliyetler ile bu kapsama dahil olmayan işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranlanması suretiyle dağıtılması gerekmektedir. İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan makine, tesisat ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

8. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar;

-Faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden,

-Faaliyetin kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden istisnadır.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançlar söz konusu istisnadan yararlanamaz.

9. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, **06.02.2004 tarihine kadar** (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere **bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler** dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır. Serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölge dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlara istisna uygulanmaz. Sözü edilen istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğundan serbest bölgelerde elde edilmiş olsa bile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere uygulanması mümkün değildir. Bununla birlikte serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin vade farkı ve kur farkı gelirleri ile söz konusu bölgeden elde edilen hasılatın bankada değerlendirilmesi sonucu elde edilen faiz, repo gibi gelirler istisna değildir.

Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin, hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderleri, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki payı

dikkate alınarak dağıtılacaktır. Maliyetlerin hesabında merkezde ve şubede satılan malın maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamı dikkate alınacaktır. Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortisman tabii kıymetlerin amortismanlarının esas itibarıyla her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderler ile birlikte dağıtım tabii tutulacaktır. Serbest bölgelerde **imalat faaliyetinde** bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabii olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak;

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Örnek 1:

06.02.2004'ten sonra imalat faaliyetinde bulunmak üzere ruhsat almış ve serbest bölgedeki şubesinde ayakkabı imalatıyla uğraşan bir mükellefin aynı zamanda bölge dışında bulunan fabrikasında imal ettiği malları da serbest bölgedeki şubesi üzerinden ihraç etmesi durumunda; serbest bölgede imal edilen emtianın satışından elde edilen kazanç istisna olacak, serbest bölge dışında imal edilen emtianın satışı dolayısıyla şubede oluşan kazanç istisnaya tabii olmayacaktır.

Örnek 2:

06.02.2004'ten sonra ruhsat alan ve serbest bölgede oyuncak imalatı ile uğraşan bir mükellefin aynı zamanda ham bez ithal edip yurt içine veya yurtdışına satış yapması durumunda, oyuncak imalatı faaliyetinden elde ettiği kazanç vergiden müstesna olacak, ham bez ticaretinden sağladığı kazanç ise istisna olmayacaktır.

10. Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinin Vergilendirilmesi

a. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşinin Özellikleri

Bir işin 42'nci madde kapsamında değerlendirilebilmesi için aşağıdaki koşulları taşıması gerekmektedir.

- Faaliyet konusu iş, inşaat ve onarım işi olmalıdır.
- İnşaat ve onarım işi başkalarının hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır.
- İnşaat ve onarım işi birden fazla takvim yılına sirayet etmelidir.

b. İnşaat ve Onarım İşinde İşin Başlangıç Tarihi

GVK'nun 42'nci maddesi kapsamına giren işlerde, onarım ve inşaat işinin başlangıç ve bitiş tarihi önem arz etmektedir.

Bu çerçevede;

-Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslimi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih,

-Sözleşmede yer teslim tarihi belirlenmemiş ise sözleşmede belirlenen işin başlangıç tarihi,

-Sözleşmede bunların hiçbiri belirlenmemiş ise sözleşme tarihi, işin başlangıç tarihi olarak kabul edilir.

c. İnşaat ve Onarım İşinde İşin Bitim Tarihi

-Geçici ve kesin kabule tabi olan işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın onaylandığı tarih,

-Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih, işin bittiği tarih olarak kabul edilir.

İşin ifa edilerek son bulması için aşağıdaki şartların birlikte varolması gerekir.

-İşin yapılmış olması,

-Yapılan şeyin teslim edilmiş olması,

-Yapılan şeyin kabul edilmiş olması gerekir.

d. İnşaat ve Onarma İşlerinde Ortak Genel Giderlerin Dağıtım

Hangi işle ilgili olduğu belirlenemeyen veya bütün işler için yapılan giderler ortak genel gider olarak kabul edilip yapılan işlere dağıtılır. Yıl içinde birden fazla onarım ve inşaat işinin beraber yapılması halinde her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların birbirine olan oranına göre dağıtılacaktır. Bir veya birden fazla onarım ve inşaat işi diğer işlerle birlikte yapılıyorsa, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirlerine olan oranı dahilinde dağıtılacaktır.

Örnek:

Mükellef Barkın, tamamı yıllara sari onarım ve inşaat işi yapmakta olup,

-A işinde 600.000 TL,

-B işinde 360.000 TL,

-C işinde 240.000 TL harcama yapmıştır.

Üç ayrı iş için müştereken 96.000 TL genel gider yapılmıştır. Bu genel giderlerin işlere göre dağılımı yapılan harcamaların, toplam harcama içindeki oranı arasında yapılacaktır.

İşler	Yapılan Harcama Tutarları (TL)	Harcama Oranı (%)	İşlere Düşen Ortak Genel Giderler (TL)
A İşi	600.000	50	48.000
B İşi	360.000	30	28.800
C İşi	240.000	20	19.200
TOPLAM	1.200.000	100	96.000

e. İnşaat ve Onarma İşlerinde Amortismanların Dağıtımı

GVK'nın 43/3'üncü maddesine göre ortak olarak kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının amortismanları bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre inşaatların maliyetlerine dağıtılır.

Amortisman dağıtımında aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir:

-Mobilya, hesap ve yazı makinesi gibi büro malzemelerinin amortismanı ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur.

-Yıl içinde alınan makine, tesisat ve ulaştırma araçlarının **satın alındığı tarihten önceki günlere** isabet eden amortismanları yine ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur.

-Tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının **kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden** amortismanları ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur. Söz konusu araçların kullanılmadığı veya kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmez.

Örnek:

Değeri 300.000-TL olan kamyon aşağıdaki sürelerde belirtilen faaliyetlerde kullanılmıştır. Amortisman oranı % 20'dir.

(Hesaplanan Amortisman = 300.000 x %20 = 60.000-TL)

İşler	Kullanıldığı Gün Sayısı	Gün Sayısının Oranı	Ayrılacak Amortisman Payı (TL)
A İnşaat	60	2/12	10.000
B İnşaat	120	4/12	20.000
Nakliye	90	3/12	15.000
Nalburiye	90	3/12	15.000
TOPLAM	360	12/12	60.000

VI. DAR MÜKELLEFIYETTE TİCARİ KAZANCIN TÜRKİYE'DE ELDE EDİLMESİ

Dar mükellef gerçek kişilerin ticari kazançlarının Türkiye’de elde edilmiş sayılmaları, söz konusu kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin veya daimi temsilcisinin olması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığıyla sağlanması gerekmektedir. Ancak, bu koşullara sahip olmakla birlikte, iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan; ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; yazıhane, mağaza, muayenehane, idarehane, imalathane, depo, şube, kahvehane, otel, eğlence ve spor yerleri, bağ, tarla, çiftlik, bahçe, voli mahalleri ve dalyanlar, madenler, vapur büfeleri, taş ocakları, inşaat şantiyeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin yürütülmesine tahsis edilen veya bu işlerde kullanılan yerlerdir.

Gelir Vergisi Kanununun 8. maddesinde daimi temsilcinin tanımı yapılmıştır. Bu maddeye göre daimi temsilci “bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup onun nam ve hesabına belirli veya belirli olmayan bir sürede veya çeşitli ticari işlemler yapmaya yetkili bulunan kişi” olarak tanımlanmıştır. Aynı maddeye göre bazı kişiler de tanımdaki şartları taşıyıp taşımadıklarına bakılmadan daimi temsilci sayılacaktır. Bu kişiler kısaca şunlardır: Tüccar vekilleri, ticari mümessiller ile Türk Ticaret Kanunu gereğince acenta durumundakiler daimi temsilci sayılmaktadırlar. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler daimi temsilci sayılmaktadırlar. Bunun için bir hizmet ilişkisi veya temsil edilene bağlı olma şartı yoktur. Depolarında veya mağazalarında veya temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar da daimi temsilci sayılırlar.

VII. TİCARİ KAZANÇTA BEYAN ESASLARI

1. Gerçek Usulde Vergilendirilen Ticari Kazançlar

Gerçek usulde vergilendirilip ticari kazanç elde edenler ile kollektif şirket ortakları ve komandit şirketlerin komandite ortakları kazanç temin etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Söz konusu mükelleflerin, ticari ve sınai faaliyetleri sonucu bir kar elde edip etmemeleri, zarar etmiş olmaları, beyan edilecek bir gelirin bulunmaması vb. durumlarda olmaları yıllık beyanname verme zorunluluğunu ortadan kaldırmaz. Ayrıca kollektif şirketler ile komandit şirketlerinin tasfiye dönemlerine girmeleri, kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının söz konusu dönemler için de yıllık beyanname vermeleri gerekir.

2. Basit Usulde Vergilendirilen Ticari Kazançlar

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin ticari faaliyetten elde ettikleri gelirleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeleri gerekmektedir. Söz konusu mükelleflerin ticari ve sınai faaliyetleri sonucu bir kar elde edip etmemeleri, zarar etmiş olmaları, beyan edilecek bir gelirin bulunmaması gibi durumlarda olmaları yıllık beyanname verme zorunluluğunu ortadan kaldırmaz.

7. ZİRAİ KAZANÇLAR

Zirai faaliyetlerden doğan kazançlar zirai kazançlardır. Zirai faaliyet arazi, göl, deniz ve nehirlerde, ekim, dikim, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan yararlanmak suretiyle orman, hayvan, balık ve bunların ürünlerinin yetiştirilmesini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafaza edilmesini, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden çeşitli şekillerde faydalanılmasını ifade eder⁷⁰.

Zirai faaliyetin tanımında iki ana unsur mevcuttur. Bu unsurlar:

-Faaliyetin denizde, arazide, gölde ve nehirlerde yapılması,

-Dikim, ekim, üretme, bakım, yetiştirme yollarıyla veya doğrudan doğruya tabiattan yararlanılması halleridir.

Kanun ayrıca zirai faaliyet tanımına girmemekle beraber bazı faaliyetleri de zirai faaliyet saymıştır. Bu faaliyetler şunlardır:

-Aşım yaptırmak amacıyla erkek damızlık beslenmesi,

-Çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması,

-Mahsullerin değerlendirilmeleri amacıyla ve zirai üretime müteferri olarak işlenmesi,

-Satışların mağaza ve dükkan açılarak yapılması halinde mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri merhaleler.

-Zirai işletmelerde ücretli çalışan durumuna girmeksizin çalıştırılan çiftçilerce bizzat yapılan süt sağımı, sulama, süt toplanması, kavaklıklarda kesim, dikim, toplama, taşıma gibi hizmetler de zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmet olarak kabul edilir.

Kanun zirai işletmeleri işleten gerçek kişileri ve bu kişiler tarafından kurulan adi ortaklıkları çiftçi saymıştır.

Zirai faaliyetlerin içinde yapıldığı yerlere zirai işletme denir. Zirai faaliyetler neticesinde üretilen maddelere mahsul denilir. Mahsul kavramı nebati, hayvani, deniz ve kara avından elde edilen mahsulleri ve bunların işlenmesinden meydana getirilen mahsulleri kapsamaktadır. Zirai işletmede yetiştirilen ve beslenen canlı hayvanların da demirbaş durumuna getirilmemesi şartıyla mahsul olarak kabul edilmesi gerekir. Tarımsal mahsullerin bazıları aşağıdaki gibidir.

- Tarla mahsulleri: Hububat, bakliyat, pamuk, pancar, tütün v.s.
- Bağ ve bahçe mahsulleri: Üzüm, fındık, meyve, sebze v.s.
- Çayır mahsulleri: Ot, çayır v.s.
- Hayvan mahsulleri: Süt, yağ, peynir, yün, tiftik v.s.

⁷⁰ Alaattin CEYHAN, Cevdet TİK, "Zirai Kazançların Vergilendirilmesi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, s.78, Kasım 2014, İstanbul.

- Orman mahsulleri: Kereste, odun, meşe palamudu v.s.
- Su avcılığı mahsulleri: Balık, midye, istiridye, istakoz, sünger, mercan v.s.
- Kara avcılığı mahsulleri: Vahşi hayvanlar, kuşlar v.s.

I. ZİRAİ VE TİCARİ FAALİYET

-Mahsullerin mağaza veya dükkan açmak suretiyle satılması halinde mahsullerin mağaza veya dükkana gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet olarak, bundan sonraki safhalar ise ticari faaliyet olarak değerlendirilir.

-Çiftçiler tarafından sadece zirai faaliyetleri ile ilgili alım-satım işlerinin yürütülmesi için açılan yazıhaneler, faaliyetlerin bu konuya yönelik olması şartıyla, mağaza ve dükkan sayılmayacak ve bu yerlerde yapılan zirai ürün satışları da zirai faaliyet sayılacaktır.

Mağaza ve dükkan kavramlarından maksat; çiftçilerin zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işleri dışında kendi adına mahsul alım-satımı işleri yapmaları veya başka çiftçilerin mahsullerinin alım satımı işlerine tavassut etmeleri ve bu işler yanında kendi üretimleri olan mahsullerinin satışını yaptıkları yerlerdir.

II. ZİRAİ VE SİNAİ FAALİYET

Gelir Vergisi Kanununun 52'nci maddesinde; ürünlerin değerlendirilmeleri amacıyla ve zirai ürüne bağlı olarak işlenmesinin zirai faaliyetin bir devamı olduğu ve zirai faaliyet kapsamına gireceği hüküm altına alınmıştır.

1. Çiftçinin Mahsulünü Kendi Tesislerinde Değerlendirmesi

Ürünlerin değerlendirildiği tesisler, zirai ürünleri tamamlamalı ve işletmenin cüzünü teşkil etmelidir. Örneğin çiftçinin ürettiği sütü, kendi tesislerinde yağ, peynir, yoğurt gibi şekillerde değerlendirilmesi bu kapsama girmektedir. İşletme, sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmamalıdır.

İşletme faaliyetinin, sadece cüzünü teşkil ettiği teşebbüsün ürünlerini işlemesi gerekir. Başkalarına ait ürünlerin ücret karşılığında işlenmesi veya çiftçinin hariçten satın aldığı ürünlerin bu işletmede işlenmesi halinde zirai faaliyet söz konusu olmaz. Bu faaliyet ticari faaliyet sayılır.

2.Çiftçinin Mahsulünü Başkalarına Ait Tesislerde Değerlendirmesi

Bu faaliyetin zirai faaliyet olarak kabul edilmesi için değerlendirmenin zirai istihsale bağlı bir şekilde ve onun uzantısı içinde yapılmış olması gerekir.

III. ZİRAİ FAALİYETTE ORTAKLIKLAR

Kollektif şirketler ile adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler bile çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle uğraşan kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar ticari

kazanç, komandit şirketlerin komanditer ortaklarının aldıkları paylar ise menkul sermaye iradidir.

IV. ZİRAİ FAALİYET İLE GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI

Arazi sahibi arazisini ortaklığa koymaktan başka, faaliyetin sevk ve idaresine katılıyorsa, birtakım giderlere katılıyor ve sonunda doğacak kârdan pay alıyorsa, zarar edilmesi halinde zarardan payına isabet edecek kısmı üstleniyorsa bu faaliyet zirai faaliyet ve elde edilen gelir de zirai kazançtır.

Arazi sahibinin doğacak zarara katılmaması, sevk ve idare ile ilgisinin olmaması, istihsal giderlerine katılmaması, sadece üretimden mahsul veya nakit şeklinde bir hisse alması halinde bu gelir zirai kazanç değil arazi şeklindeki sermayeden doğmuş gayrimenkul sermaye iradı olacaktır. Arazinin başka kişilere zirai faaliyet yapılmak üzere kiralanması halinde de elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradidir. Zirai kazançların elde edilmesinde bütün usullerde tahakkuk esası geçerlidir.

V. ZİRAİ KAZANÇLARDA VERGİLEME ESASLARI

Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilecektir.

Ancak; 54'üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan,

-Bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olan, (Bu mahiyetteki araçlar zirai faaliyette kullanılan kamyon, otobüs, uçak vb.'dir)

-On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde tespit olunarak vergilendirilecektir.

Çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. 219 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde GVK'nun 43. maddesinde yapılan değişiklikle çiftçilerin tasarruflarına geçirdikleri zirai kazançların hiçbir ayrıma girmeksizin GVK'nun 94. maddesi uyarınca elde ettikleri hasılat üzerinden tevkifat yapılarak vergilendirilmeleri sağlanmaktadır⁷¹.

1. İşletme Büyüklüğü Ölçüleri

Arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetlerde:

1'inci grup: Hububat ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı; taban arazide 900, kıraç arazide 1700 dönüm;

2'nci grup: Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 1000 dönüm;

⁷¹ 219 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

3'üncü grup: Ayçiçeği ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 950 dönüm;

4'üncü grup: Pamuk ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 400 dönüm;

5'inci grup: Çeltik ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 dönüm;

6'ncı grup: Pancar ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 dönüm;

7'nci grup: Patates, soğan, sarımsak ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 dönüm;

8'inci grup: Çay ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 150 dönüm (Mahsul verebilecek hale gelmeyenler hariç);

9'uncu grup: Tütün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 dönüm;

10'uncu grup: Sebze ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 dönüm;

11'inci grup: Sera ve çiçekçilik ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 8 dönüm;

12'nci grup: Kavun ve karpuz ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 dönüm;

13'üncü grup: Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 dönüm;

14'üncü grup: Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 dönüm;

15'inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş antep fıstığında 2500 ağaç;

16'ncı grup: Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde 4500 ağaç;

17'nci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş narenciyede 1500 ağaç;

18'inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş elmada 2000 ağaç;

19'uncu grup: Muz ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 30 dönüm;

20'nci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş kayısıda 2000 ağaç;

21'inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş armut,kiraz,vişne, şeftalide 2000 ağaç;

22'nci grup: Diğer meyve ve ürün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 100 dönüm, yer fıstığı 350 dönüm (Meyve ve ürün verebilecek hale gelmeyenler ile palamut hariç);

23'üncü grup: Büyükbaş hayvan sayısı 150 adet (iş hayvanları ile iki yaşından küçük büyükbaş hayvanlar hariç);

24'üncü grup: Küçükbaş hayvan sayısı 750 adet (Bir yaşından küçük küçükbaş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç);

B)Arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığında:

1'inci grup: Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliği;

Denizlerdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliğinde (ağ, kafes vb.) 750 m², iç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak vb.), göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanlarında 900 m²,

2'nci grup: Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 metre;

3'üncü grup: Arıcılık ziraatinde kovan sayısı 500 adet;

4'üncü grup: ipek böcekçiliği ziraatinde kutu sayısı 500 adet;

2. İşletme Büyüklüğü Ölçülerine İlişkin Uygulama Esasları

Zirai işletmeyi tanımlayacak olursak; iktisadi mal/hizmet üretmek/pazarlamak için faaliyette bulunan kuruluş, müessese veya iktisadi birimdir⁷².

a. Aile İşletmeleri

Aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmelerde işletme büyüklüğü ölçüleri toplu olarak dikkate alınır.

b. Ortaklık Halindeki İşletmeler

Ortaklık halindeki işletmelerde işletme büyüklüğü ölçüleri toplu olarak dikkate alınır.

c. Tek İşletme

52. maddenin son fıkrasında tek işletme, “Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan veya istihsal şartlarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmeler” olarak belirtilmiştir. Bu durumda bir çiftçinin aynı köy sınırları içinde veya aynı köy sınırları içinde olmamakla beraber birbirine bitişik bulunan arazisinin bir kısmının kendisi tarafından, diğer kısmının bir veya birden fazla ortaklık şeklinde işletilmesi halinde bunlar tek işletme sayılacaktır.

d. Birden Fazla Zirai İşletmede Ortaklık

Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı kişilerle ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tespitinde ortaklık paylarının toplamına dikkat edilir. Buna göre ortaklık payları toplamı işletme büyüklük ölçülerini aşan ortaklar gerçek usulde, aşmayan diğer ortaklar kesinti yoluyla vergilendirilir.

e. Ayrı Gruplara Giren Zirai Faaliyetin Bir Arada Yapılması

54. maddede yazılan zirai grupların birkaç tanesini içine alan zirai faaliyetlerin bir arada yapılması durumunda en fazla 2 gruba ait işletme büyüklükleri, bu gruplar için

⁷² Aytekin BİNTUĞ, *İşletme Yönetimi*, San Matbaası, Ankara, 1980, s. 5-6.

tespit olunan sınırların yarısını aşması halinde çiftçilerin zirai kazançları gerçek usulde vergilendirilir.

f. Şahsi İşletme İle Birlikte Başka Bir İşletmede Ortaklık

Gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar ile birlikte işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı Gelir Vergisi Kanununun 54. maddesinde belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilecektir. Payları toplamı ölçülerini aşmayan diğer ortaklar kesinti yoluyla vergilendirilecektir.

VI. ZİRAİ İŞLETME HESABI ESASINA GÖRE KAZANCIN GERÇEK USULDE TESPİTİ

Gerçek usulde vergilendirilecek çiftçilerin, zirai işletme hesabı veya bilanço esasında defter tutmaları mükelleflerin kendi isteklerine bırakılmıştır. Bilanço esasında defter tutmak için kanunla belirlenmiş bir sınırlama bulunmamaktadır. Ancak çiftçilerin bilanço esasında defter tutmak istediklerini Gelir Vergisi Kanununun 59'uncu maddesine göre bir yazı ile vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir. Yazı ile yapılacak talep müteakip vergilendirme dönemi başından, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihinden itibaren hüküm ifade edecektir.

Bu şekilde bilanço esasını kabul eden mükellefler 2 yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

Çiftçiler işletme hesabı esasında, çiftçi işletme defteri tutacak olan mükellefler işletme defterinin sol kısmına giderleri, sağ kısmına da hasılatları kaydederler. Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile katlanılan giderler arasındaki olumlu farktır.

1. Zirai İşletme Hesabı Esasında Hasılat Unsurları

Her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri,

-Ziraat aletlerinin ve makinelerin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller,

-Gider yazılan kıymetlerin satılması halinde bunların satış bedelleri,

-Ürünlerin hasattan veya sonra hasara uğramaları dolayısıyla alınan sigorta tazminatları,

-Amortisman tabi kıymetlerin (Zirai işlerde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanununun 328'inci maddesine göre hesaplanan hasılat.

Ayrıca zirai ürünlerin istihsal vasıtaları ile zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere istihlak maddeleri ile değiştirilmesi halinde verilen mahsulün emsal bedelleri de hasılat sayılmaktadır. Ziraat aletlerinin ve makinelerin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında herhangi bir istihlak maddesi veya istihsal vasıtası alınması halinde de alınan madde veya vasıtaların emsal bedeli hasılat sayılmaktadır.

İşletmede istihsal edilip de tohum, yem vs. suretler ile işletmede kullanılan zirai ürünlerin emsal bedelleri de hasılat sayılmakta, bu hasılatın sene sonunda tek kalemde yazılması mümkün bulunmaktadır.

2. Zirai İşletme Hesabı Esasında Giderler

Zirai işletme hesabında, borçlanılan tutarları içeren giderler aşağıda sayılan unsurlardan oluşmaktadır. (GVK Md. 57)

-İşletme ile ilgili olarak gübre, yem, tohum, fide, ilaç vb. maddelerin temin edilmesi için yapılan giderler;

-Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai ürünlerin ve diğer maddelerin bedelleri;

-İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet karşılığı yapılan ödemeler;

-İşçilerin tedavi, iaae, ilaç giderleri ve sigorta primleri;

-Zirai makine, tesisat, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri;

-Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanlar;

-Kira ve ücret karşılığı kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler;

-Zirai kazancın elde edilmesi ve devamı için yapılan genel giderler;

-İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri,

-İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen aynı vergi, resim ve harçlar,

-İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile ölçülü seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektiği süreye mahsus olmak üzere),

-İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri,

-Genel mahiyetteki sair giderler,

-İşletme ile ilgili olmak şartıyla mukavelenameye, ilama veya kanun emrine dayanarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;

-Amortisman tabi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanununun 328'inci maddesine göre hesaplanan zararlar;

-İşletmeye dahil olup aynı zamanda zati veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı.

-Aynı zamanda işletmede istihsal edilip de tohum, yem vs. suretlerle kullanılan zirai ürünlerin emsal bedelleri de gider yazılabilir. Bu giderlerin sene sonunda bir kalemde yazılması mümkündür.

3. Hasılatın İndirilemeyecek Giderler

-Çiftçi ile çiftçinin eşinin ve çocuklarının müesseseden çektikleri paralar veya aldıkları benzeri değerler,

-Çiftçinin kendisine, eşine ve küçük çocuklarına işletmeden ödenen ücretler aylıklar, komisyonlar, ikramiyeler ve tazminatlar,

-Çiftçinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,

-Çiftçinin kendisinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,

-Her türlü para ve vergi cezaları ile çiftçinin suçlarından doğan tazminatlar,

-Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan kotra, yat, tekne gibi motorlu deniz; helikopter ve uçak gibi hava taşıtlarından müessesenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,

-Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar.

VII. ZİRAİ KAZANÇLA İLGİLİ İSTİSNALAR

1. Teşvik İkramiyesi

Gelir Vergisi Kanununun 29. maddesinin birinci bendine göre, tarımı ve hayvan yetiştirilmesini teşvik amacıyla verilen ikramiye ve mükafatlar vergiden müstesnadır.

2. Yatırım İndirimi İstisnası

Zirai kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden çiftçiler, yatırım yapmışlarsa ve yatırım indirimi ile ilgili şartlara sahip iseler zirai kazançlarından faydalanacakları yatırım indirimi miktarını indirebilmektedirler⁷³.

VIII. DAR MÜKELLEFLERCE ZİRAİ KAZANCIN ELDE EDİLMESİ

Yabancı şahısların elde ettikleri zirai kazancın Türkiye’de elde edilmiş sayılması için kazancı doğuran zirai faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi gerekmektedir. Yani zirai işletmenin Türkiye’de bulunması ve yabancı şahsın bu işletmede zirai faaliyet icra etmesi gerekmektedir. Dar mükellefiyette vergiye tabi şahıs Türkiye’deki zirai işletmede müdür, işçi, müstahdem ve benzeri organları vasıtasıyla faaliyette bulunabileceği gibi daimi temsilcileri vasıtasıyla da faaliyette bulunup kazanç elde edebilmektedir. Önemli olan husus yabancı şahsın Türkiye’de bulunan zirai işletmelerde zirai faaliyette bulunmuş olması ve kazanç elde etmiş bulunmasıdır.

IX. ZİRAİ KAZANCIN BEYAN ESASLARI

1. Gerçek Usulde Vergilendirilen Zirai Kazançlar

⁷³ 276 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

Gerçek usulde kazancı tespit edilen çiftçiler yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar. Söz konusu çiftçilerin zirai faaliyetlerinden zarar etmiş olmaları veya hiç kazanç elde etmemiş olmaları yıllık beyannamenin verilmesine engel değildir.

2. Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Zirai Kazançlar

Kazançları gerçek usulde tespit edilerek vergilendirilmeyen çiftçiler için Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle yapılan vergileme nihai vergileme olmaktadır. Bu nedenle tam mükellefiyette vergiye tabi gelir sadece gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlardan ibaret ise yıllık beyanname verilmeyecektir. Burada elde edilen zirai hasılatın veya kazancın miktarının bir önemi bulunmamaktadır.

Ayrıca diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi gereken hallerde kazançları gerçek usulde tespit edilerek vergilendirilmeyen çiftçiler elde ettikleri zirai kazançlarını yıllık beyannameye dahil etmeyeceklerdir. (GVK Madde 86/1-a gereğince)

8. ÜCRETLER

Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde ücretin tanımı yapılmış; bir işverene tabi olunarak ücretin belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Ücret bedensel veya zihinsel bir emek karşılığında işveren tarafından verilen hasılatı ifade etmektedir⁷⁴.

Ücret bir üretim faktörü olarak emek unsurunun üretim sürecine katılması sonucu elde edilen bir gelir unsurudur⁷⁵. Emek unsuruna yapılmış olan ödemenin; ücret, ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali Sorumluluk Tazminatı), huzur hakkı, tahsisat, zam, avans, aidat, ikramiye, prim, gider karşılığı veya başka sıfatların adı altında ödenmesi veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmaması şart olmak kaydıyla kazancın belli bir yüzdesi olarak belirlenmesi onun içeriğini değiştirmez⁷⁶. Bu hükme göre, muafiyet ve istisna kapsamına girmeyen ve her ne isim altında yapılırsa yapılsın ücret tanımı içine giren tüm ödemeler ücret olarak vergilendirilecektir. Mevzuatta ücretler vergiye tabi olanlar ve vergiye tabi olmayanlar olarak ikiye ayrılmıştır. Vergiye tabi olan ücretler; gerçek usulde ve götürü usulde vergilendirilmektedir. Ülkemizde temel olarak ücretin gerçek usulde vergilendirilmesi kabul edilmiştir⁷⁷.

Gelir Vergisi Kanunu artan oranlı bir vergi tarifesine sahip olması ücret gelirleri için vergi tarifesinde farklı oranlar sunması ve vergilendirilen bireylerin özel hallerini dikkate alabilen bir yapıya sahip olması gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik unsurları içinde barındıran vergi kanunlarından biridir⁷⁸. Gelir vergisi açısından yapılan istatistiklere baktığımızda emek geliri vergi yükü OECD ortalaması %36 iken

⁷⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, "Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi", Şubat 2018.

⁷⁵ Eren ELÇİ, "Türkiye'de Futbolcuların Vergilendirilmesi Hususu ve Uluslararası Karşılaştırması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 37, Sayı 435, Kasım 2017, s. 48.

⁷⁶ Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Yayınevi, 2016, s. 71.

⁷⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, "Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi", Şubat 2017, s. 9.

⁷⁸ Beyanname Düzenleme Kılavuzu (GVK), HUD, 2014, s. 1.

Türkiye'nin sosyal güvenlik primleri ve damga vergisi ile emek vergi yükü %45 civarında olduğu tespit edilmiştir⁷⁹.

I. ÜCRETİN UNSURLARI

Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde yer alan hükümler ile ücretin özellikleri ve hangi ödemelerin ücret sayılacağı açıklanmıştır. Bu maddede yapılan tanıma göre ücretin özellikleri şu şekilde tanımlanabilir⁸⁰:

1-Çalışma bir işveren tabiiyetinde olmalıdır.

İşverenler; çalışan kişiyi işe alan, emir ve talimatları üzere iş yaptıran gerçek veya tüzel kişilerdir.

2-Yapılan iş belirli bir işyerine bağlılık arz edecek şekilde yapılmalıdır.

3-Ödeme mutlak surette bir hizmet sunumu karşılığında yapılmalıdır.

4-Ödeme para, ayın veya para ile temsil olunabilen menfaatler şeklinde olmalıdır.

II. ÜCRET SAYILAN ÖDEMELER

1.İstisna Dışında Kalan Emeklilik, Maluliyet, Dul ve Yetim Aylıkları

Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen malûliyet, emekli, yetim ve dul aylıkları gelir vergisinden müstesnadır. (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu tür aylıklar dahil). Ancak 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı en yüksek devlet memuruna en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabidir. (GVK 23/11)

216 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalarda ise 4369 sayılı kanun ile “Tüzel kişiliği haiz çeşitli emekli sandıkları ile sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından ödenen aylıklar toplamı en yüksek devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergilendirilir. Genel-katma ve özel bütçelerden ödenen bu tür aylıklar dahil” parantez içi hükmü eklenerek istisna edilen kısım ile ilgili güncelleme yapılmıştır⁸¹.

2.Evvelce Yapılmış veya Gelecekte Yapılacak Hizmetler Karşılığında Verilen Para ve Aylarla Sağlanan Menfaatler

⁷⁹ Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL, “Vergi Rekabet Endeksi ve Türkiye”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 2017, Sayı 425.

⁸⁰ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, *Türk Vergi Sistemi*, Kanyılmaz Matbaacılık, 2012, s. 91.

⁸¹ 216 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

3.TBMM, Belediye Ve İl Genel Meclisi Üyeleri, Komisyon Üyeleri ve Benzerlerine Yapılan Ödeme Veya Sağlanan Para, Ayın ve Menfaatler

4.Yönetim Ve Denetim Kurulu Başkan ve Üyeleri İle Tasfiye Memurlarına Bu Sıfatları Dolayısıyla Ödenen ve Sağlanan Para, Ayın Ve Menfaatler

5.Bilirkişilere, Resmi Arabuluculara, Eksperlere, Spor Hakemlerine ve Her Türlü Yarışma Jürisi Üyelerine Ödenen veya Sağlanan Para, Ayın ve Menfaatler

6. Sporculara Transfer Ücreti Veya Sair Adlarla Yapılan Ödemeler ve Sağlanan Menfaatler

III. ÜCRETLER VE DİĞER GELİR UNSURLARI

1. Ücretler ve Ticari Kazançlar

Emek-sermaye bileşimi ile kurulan bir ortaklıkta emek sahibi ortak, işletmenin kârıyla birlikte zararına da iştirak etmektedir. Bu ortağın ortaklığın mal varlığı üzerinde bir hakkı olmasa bile elde ettiği gelir ticari kazanç sayılmalıdır. Emek sahibinin hizmeti eğer belli bir ücret ve kardan verilecek bir hisse ile değerlendiriliyorsa, kar payıyla birlikte elde edilen gelir de ücret sayılmalıdır. Emek sahibinin hizmeti sadece kardan verilecek bir pay ile de değerlendirilebilir. Emek sahibi bu durumda zarara katılmamaktadır. Bu durumda da elde edilen gelir ücret sayılmaktadır.

2. Ücretler ve Serbest Meslek Kazançları

Hem ücretler hem de serbest meslek kazançları bir emek karşılığında elde edilmektedir. Ancak ücretler bir işverene ve bir işyerine bağlı olarak elde edilir. Serbest meslek kazançlarında ise faaliyet bir işyerine veya bir işverene bağlı olmadan şahsi sorumluluk ile kendi ad ve hesabına yapılır. Örneğin bir doktorun kendi özel muayenehanesinde faaliyetini icra ederek elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olmaktadır. Aynı doktorun bir hastanede çalışarak elde ettiği gelir ise ücret sayılmaktadır.

IV. ÜCRETLE İLGİLİ İNDİRİM VE İSTİSNALAR

1. Elçilik ve Konsolosluklarda Çalışan Hizmetlilerde Ücret İstisnası

Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, konsolosları, maslahatgüzar ile konsolosluklara ve elçiliklere mensup olan ve o ülkenin tabiiyetinde bulunan memurları dışında kalan hizmetli ve memurların yalnızca bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisnadır.

2. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerde Çalışan Gemi Adamlarına Ödenen Ücretlere İlişkin İstisna

Sadece 4490 sayılı kanuna göre oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan gemi adamlarına ödenen ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Gemi işletmeciliği yapan işletmenin gemide çalışan personeli dışındaki personeline ödenen ücretler bu istisnadan yararlanamaz.

3. Sporculara Ödenen Ücretlerde İstisna (Geçici 72. Md.)

Sporculara yapılan ücret ve ücret yerine geçen ödemelerden (01.07.2008 ile 31/12/2017 tarihleri arasında)

Lig usulüne tabi spor dallarında;

- En üst ligdekiler için % 15,
- En üst altı ligdekiler için % 10,
- Diğer liglerdeki için % 5,

Lig usulüne girmeyen spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası karşılaşmalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden % 5 vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Amatör sporcu sayısının yüksek olması durumunda istisna; Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü'nce veya bu genel müdürlüğün yerel teşkilatınca uygun görülecek olan sporcuların ücretlerine uygulanacaktır⁸².

4. Ücretlerde Diğer İstisnalar

Ücretlerde istisnalar Gelir Vergisi Kanununun 23. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre aşağıda belirtilen ücretler gelir vergisinden müstesna edilmiştir.

1.Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve sadece el ile dokunan kilim ve halı imal eden müesseselerde çalışan işçilerin ücretleri,

2.Gelir Vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri,

3.Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların sadece yer altında çalıştıkları sürelerle ilişkin ücretleri, (Yer altında çalışılan zamana isabet eden kısımları Gelir Vergisinden istisnadır)

4.Köy muhtarları ile köylerin korucu, katip, bekçi, imam vb. hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri,

⁸² 147 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

Burada önemli olan husus bu hizmet erbabına yapılan ödemelerin köy bütçesinden karşılanmasıdır.

5.Hizmetçilerin ücretleri,

Burada sözü edilen hizmetçiler, özel şahıslar tarafından bahçelerde, evlerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli sayılmayan sair yerlerde süt nineliği, orta hizmetçiliği, dadılık, kapıcılık, bahçıvanlık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır. Mürebbiyelere ödenen ücretler ise vergiden müstesna değildir.

6.Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ıslahevlerinde, cezaevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere tutuklulara, hükümlülere ve düşkünlere verilen ücretler,

7.Hizmet erbabına işverenler tarafından yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler,

İşverenlerce hizmet erbabına, işyeri veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden istisna tutulacaktır. Burada yemeğin işyerinde hazırlanması şart değildir. Yemek dışarıdan da temin edilebilir. İşverenlerce işyerinde veya işyerinin müştemilatında yemek verilmeyen hallerde çalışılan günlere ait 1 günlük yemek bedelinin (302 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile **01.01.2018** tarihinden itibaren uygulanmak üzere) **16,00-TL**'yi aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu sınırı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.

8.Fabrikalarda ve maden işletmelerinde ve çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlar ile müstahdemlere konut temin edilmesi ve bu konutların ısıtılması, aydınlatılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına konut olarak tahsis edilmesi şeklinde sağlanan menfaatler,

9.Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri,

10.Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, dul, malûliyet, yetim aylıkları gelir vergisinden müstesnadır. (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil) Ancak, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek devlet memuruna en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. (GVK 23/11)

11.3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri.

12.Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen maluliyet, emekli, yetim ve dul aylıkları.

Uluslararası kuruluşlar bünyesinde kurulan BM, NATO vb. sosyal güvenlik kurumlarını da içermek üzere, yabancı ülkelerde kurulmuş olan sosyal güvenlik kurumlarınca ödenen emekli, dul, yetim, maluliyet aylıkları vergiden istisna edilmiştir⁸³.

13. Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği gelirleri üzerinden döviz olarak ödediği ücretler.

3239 sayılı kanununun 42. maddesiyle dahil edilen 14 nolu bentte eklenen bu hususa dair şartların bir arada bulunması gereklidir:

-İşverenin kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması gerekmektedir.
(Dar mükellef kurum)

-Bu işverence ödenen ücretin, Türkiye dışında elde edilen gelir üzerinden ödenmesi gerekmektedir.

-Ücret döviz olarak ödenmelidir.

-Yapılan ödeme ücret niteliğinde olmalıdır.

14.100 ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde 1; 100’den fazla işçi çalıştıran işyerlerinde 2 amatör sporcu çalıştıranların her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi halinde, bu amatör sporculara ödenen ücretler asgari ücretin 2 katını aşmamak kaydıyla gelir vergisinden müstesnadır⁸⁴.

-Gider Karşılıklarında İstisnalar (GVK Md. 24)

-Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar (GVK Md. 25)

-Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisnalar (GVK Md. 26)

-Teçhizat ve Tayın Bedellerinde İstisnalar (GVK Md. 27)

-Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar (GVK Md. 28)

-Teşvik İkramiye ve Mükâfatlarında İstisnalar (GVK Md. 29)

5. Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Personele Ödenen Ücretler

-Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren dönemin vergilendirme döneminin sonuna kadar istisna geçerlidir.

-Ürünler serbest bölgelerde üretilmelidir.

-Üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85’i yurtdışına ihraç edilmelidir.

Bu şartlarda mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisnadır. Üretim faaliyeti ile birlikte başka alanlarda da faaliyette bulunan

⁸³ 147 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

⁸⁴ 147 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

mükelleflerin muhasebe, satış, lojistik, pazarlama vb. departmanlarda çalışan personelleri de istisna kapsamında değerlendirilecektir.

-Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

6.Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Çalıştırılan Ar-Ge Personelinin Bu Görevleri İle İlgili Ücretleri

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2'nci maddesi gereğince bölgede çalışan; **AR-GE ve destek personelinin** bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31/12/2023'e kadar her türlü vergiden istisnadır. Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı AR-GE personeli sayısının **%10'unu aşamaz.**

Bu niteliklere haiz olsalar bile, bir personelin AR-GE çalışmaları dışında kalan görevleri dolayısıyla ödenen ücretler istisna kapsamında değerlendirilemez. Bölgede AR-GE ve destek personeli dışında kalan diğer personele yapılan ücret ödemeleri de istisnaya konu edilemez.

V. İNDİRİMLER

1. Engellilik İndirimi

Engelli vatandaşların yaşam standartlarının iyileştirilmesi, geliştirilmesi, anayasal güvence altına alınması hukuk devleti olmanın vazgeçilmez bir gereğidir. Dünya Sağlık Örgütü'nce engellilik, normal sayılabilecek bir insana oranla bir iş yapma yeteneğinin kısıtlanması veya kaybedilmesidir. Engellilik insan olmanın doğal bir sonucudur. Her an herkesin potansiyel engelli olduğu düşüncesiyle, engellilere daha iyi yaşam şartları sunmak toplumların hukuki, sosyal ve ekonomik amaçları haline gelmiştir. Başta Anayasamızda olmak üzere Türk vergi sisteminde engelli vatandaşlarımıza birçok imkân ve kolaylık sağlanmıştır. Anayasamızın 61. maddesinde "Devlet, sakatların korunmaları ve toplum hayatına intibakını sağlayıcı tedbirleri alır." hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca engellilerin sosyal ve ekonomik problemlerinin giderilmesi, engelli olmayanlarla aralarındaki rekabet eşitsizliğinin ortadan kaldırılması ve toplum hayatına uyumlarını sağlamak amacıyla vergisel düzenlemeler yapılmıştır.

Devletler için bir kalkınma sorunu olan engellilik, yoksulluk kavramı ile çift taraflı bir ilişki içinde bulunmaktadır. Engellilik durumu yoksulluk riskini artırabileceği gibi yoksulluk hali de engellilik riskini artırabilmektedir. Dünya genelinde yapılan araştırmalar neticesinde elde edilen deneysel veriler, engelli şahısların ve engelli ailelerin, engelsiz olan şahıslarla kıyaslandığında sosyal ve ekonomik dezavantajlara sahip olma ihtimallerinin daha fazla olduğunu gözler önüne sermektedir. Engellilik halinin başlaması ile birlikte genellikle hem ekonomik hem de sosyal şartlar kötüye doğru ilerlemekte ve hem engellilerin kendisi hem de ailesi yoksulluk ile karşı karşıya kalabilmektedir. Zira engellilik şahısların eğitim ve iş yaşamını negatif yönde

etkilemekte, elde edilen geliri düşürmekte ve şahısların yaptıkları harcamaları artırmaktadır⁸⁵.

Türk vergi hukukunda engelli şahıslar için sağlanan vergi indirim ve muafiyetlerinin oldukça büyük bir bölümü gelir vergisinde, bir bölümü katma değer vergisinde yer almakta; özel tüketim vergisi ve gümrük vergisi gibi harcamalar üzerinden alınan vergilerde ve diğerlerine oranla daha minimal bir bölümü de emlak vergisinde yer almaktadır⁸⁶. Engellilik şartlarının ve derecelerinin nasıl ve neye göre belirlendiği ile ilgili uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından konu ile ilgili olarak hazırlanan bir yönetmelik ile belirlenmektedir. Engellilik indirimine ait tutarlar her yıl Maliye Bakanlığı tarafından yeniden değerlendirilerek artırılarak belirlenmektedir⁸⁷.

Engellilik indiriminden yararlanmak isteyenlerin bir dilekçe ile Defterdarlığa, Vergi Dairelerine veya Malmüdürlüklerine başvurması gerekir⁸⁸. Çalışma gücünün en az % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı 1. derece engelli, en az % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı 2. derece engelli, en az % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise 3. derece engelli sayılır ve aşağıda engellilik dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.

2018 takvim yılında uygulanan engellilik indirimi:

- Birinci derece engelliler için 1000-TL
- İkinci derece engelliler için 530-TL
- Üçüncü derece engelliler için 240-TL 'dir.

Ücretlinin kendisi engelliye, engellilik indirimi tutarı gelir vergisi kesintisi yapılırken ücret matrahından indirilerek uygulanır. Ayrıca GVK'nun 89/3'üncü maddesine göre bakmakla yükümlü olduğu engelli bulunan hizmet erbabı da engellilik indiriminden yararlanır. Ücretleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi veren hizmet erbapları da bu indirimi yıllık olarak hesaplayıp beyanname üzerinden indirebilirler. Ancak yıl içinde ücret matrahından indirim konusu yapılan engellilik indirimi tutarının ikinci kez yıllık beyannameye indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

2. Asgari Geçim İndirimi

Asgari geçim indirimi uygulamasından ücretleri gerçek usulde vergilendirilen gerçek şahıslar yararlanabilecektir. Asgari geçim indirimi, ücretin elde edildiği takvim yılı başında belirlenen 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarına;

- Mükellefin kendisi için % 50'si

⁸⁵ Dünya Engellilik Raporu-2011, 2011, s. 10.

⁸⁶ Derya YAYMAN, Ali ÇİMAT, "Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Sakat ve Özürlülere Yönelik Vergisel Ayrıcalıklar", *Gazi Üni. Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVI, Yıl 2012, s. 317.

⁸⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Engelliler İçin Vergi Rehberi*, 2016, s. 5.

⁸⁸ 222 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

- Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u
- Çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuk için % 7,5'i
- Üçüncü çocuk için %10'u (6445 sayılı kanunun 8'inci maddesiyle eklenen ibare Yürürlük; 01.05.2015)
- Diğer çocuklar için % 5'i

olmak üzere ücretlinin şahsi ve medeni durumu dikkate alınarak hesaplanan indirim oranlarının uygulanması sonucu bulunacak tutarın, Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinde yer alan Gelir Vergisi tarifesinin 1. gelir dilimine uygulanan oranla çarpılması sonucu bulunacak indirim tutarının 1/12'sinin aylık olarak hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi suretiyle bulunacaktır.

Asgari Geçim İndiriminin Uygulanmasında;

“çocuk” tabiri ;

Mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenlerle anne veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellef ile birlikte oturanlar dahil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış şahısları ifade etmektedir.

“eş” tabiri ise;

Aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder. Peşin olarak ödenen ücretler asgari geçim indirimi uygulaması yönünden nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı dönemin geliri sayılacaktır. Asgari geçim indirimi tutarının ücretlinin aylık hesaplanan vergisinden fazla olması halinde, fazla olan kısım dikkate alınmayacaktır. Asgari geçim indiriminden, ücret gelirlerini yıllık beyanname ile bildirenler de yararlanabilir.

Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesi kapsamında değerlendirilen ücret geliri elde edenler, örneğin sosyal güvenlik destekleme primi ödemek suretiyle çalışanlar ile kurumların yönetiminde görevli olanlar da genel hükümlere göre asgari geçim indiriminden yararlanabileceklerdir. Aşağıda sayılan ücret geliri elde edenler asgari geçim indirimi uygulamasından yararlanamazlar.

- Ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı,
- Dar mükellefiyet kapsamında ücret elde edenler,
- Başka bir kanun hükmü (3218, 4490, 4691 sayılı kanunlar vb.) uyarınca ücretlerinden gelir vergisi kesintisi yapılmayanlar,
- Ücret elde etmeyen diğer gerçek kişiler⁸⁹.

a. Asgari Geçim İndirimi Tutarının Hesaplanması

A.G.İ. Yıllık Tutarı = (Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı x A.G.İ. Oranı) x %15

⁸⁹ 265 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

6445 sayılı kanunun 8'inci maddesiyle GVK'nın 32'nci maddesinde yapılan düzenleme öncesine ilişkin örnek:

Çalışmayan ve herhangi bir kazancı olmayan eşi ile 4 çocuğu bulunan bir asgari ücretlinin 2015 yılının Ocak ayında yararlanabileceği asgari geçim indirimi tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır. (265 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde verilen örneklerde Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarının tespitinde dikkate alınan aylık asgari ücret tutarı sosyal güvenlik kesintileri öncesi tutarı ifade etmektedir. Bu nedenle örneğimizde mezkur tebliğ doğrultusunda işlem yapılmıştır.)

2015 yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı (1.201,50 x 12 =)	14.418,00 TL
Mükellefin Asgari Geçim İndirimi Oranı	% 85
- Mükellefin kendisi için % 50	
- Mükellefin eşi için % 10	
- Mükellefin çocukları için % 25	
Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar (14.418 x % 85=)	12.255,30 TL
Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı (12.255,30 x % 15=)	1.838,30 TL
Hesaplanan yıllık tutarın 1/12'si olan (1.838,30/12=)	153,19 TL

6445 Sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle GVK'nın 32'nci maddesinde yapılan düzenleme öncesine ilişkin örnek:

Hesaplanan yıllık tutarın 1/12'si olan 153,19 TL aylık olarak hesaplanan gelir vergisi tevkifatı tutarından mahsup edilecektir. Bu ücretlinin Ocak ayı için asgari geçim indirimi mahsup işlemi aşağıdaki gibi olacaktır:

2015 yılı Ocak Ayı Brüt Ücreti	1.201,50 TL
2015 yılı Ocak Ayı Tevkifat Matrahı (1.201,50 x (1-% 15) =)	1.021,28 TL
2015 yılı Ocak Ayı Ücretinden Hesaplanan Gelir Vergisi	153,19 TL
2015 yılı Ocak Ayı Mahsup Edilecek A.G.İ. Tutarı	153,19 TL
2015 yılı Ocak Ayı Ödenecek Gelir Vergisi (153,19-162,20=)	0,00 TL
2015 yılı Ocak Ayında Yararlanılacak A.G.İ. Tutarı	153,19 TL

Buna göre hesaplanan asgari geçim indirimi tutarı hesaplanan gelir vergisine eşittir. İşverence mahsup edilebilecek tutar olan 153,19-TL asgari geçim indirimi tutarı kadar ücretliye daha fazla ödeme yapılacaktır. Net ücret üzerinden anlaşmak suretiyle çalışanlar da asgari geçim indiriminden yararlanacak olup hesaplanan vergiden mahsup edilen asgari geçim indirimi tutarları net ücretleriyle birlikte ücretliye ödenecektir.

Örnek :(01.05.2015 sonrası uygulama)

Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi ile 4 çocuğu bulunan bir asgari ücretlinin 2015 yılının Mayıs ayında yararlanabileceği asgari geçim indirimi tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır. (Aylık asgari ücret brüt tutarı sosyal güvenlik kesintileri öncesi tutarı ifade etmektedir.)

2015 yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı (1.201,50 x 12 =)	14.418,00 TL
Mükellefin Asgari Geçim İndirimi Oranı	% 90
- Mükellefin kendisi için % 50	
- Mükellefin eşi için % 10	
- Mükellefin çocukları için % 30	
Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar (14.418 x % 90=)	12.976,20 TL
Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı (12.976,20 x % 15=)	1.946,43 TL
Hesaplanan yıllık tutarın 1/12'si olan (1.638,63/12=)	162,20 TL

Hesaplanan yıllık tutarın 1/12'si olan 162,20-TL aylık olarak hesaplanan gelir vergisi tevkifatı tutarından mahsup edilecektir. Bu ücretlinin Mayıs ayı için asgari geçim indirimi mahsup işlemi aşağıdaki gibi olacaktır.

2015 yılı Mayıs Ayı Brüt Ücreti	1.201,50 TL
2015 yılı Mayıs Ayı Tevkifat Matrahı (1.201,50 x (1-%15) =)	1.021,28 TL
2015 yılı Mayıs Ayı Ücretinden Hesaplanan Gelir Vergisi	153,19 TL
2015 yılı Mayıs Ayı Mahsup Edilecek A.G.İ. Tutarı	162,20 TL
2015 yılı Mayıs Ayı Ödenecek Gelir Vergisi (153,19-162,20=)	0,00 TL
2015 yılı Mayıs Ayında Yararlanılacak A.G.İ. Tutarı	153,19 TL

Buna göre hesaplanan asgari geçim indirimi tutarının hesaplanan gelir vergisinden fazla olması sebebiyle işveren tarafından mahsup edilebilecek tutar olan 153,19-TL tutarında ücretliye daha fazla ödeme yapılacaktır.

b. Ödenen Şahıs Sigorta Primlerinin Ücret Matrahının Tespitinde İndirimi

6327 sayılı kanununun 5'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde yapılan değişiklik uyarınca, 01/01/2013'ten itibaren vergiye tabi ücret matrahının tespitinde, **bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin elde edilen ücretin % 15'ine kadar olan kısmı** ücret matrahının tespitinde indirilebilecektir. Vergiye tabi ücret

matrahının tespitinde dikkate alınacak sigorta primleri; sigortanın Türkiye'de yerleşik ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla;

-Ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı **hayat sigortası poliçeleri** için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin **%50'si** ile

-Ölüm, sağlık, kaza, sakatlık, hastalık, işsizlik, doğum, analık ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerden müteşekkildir.

-İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, ödendiği ayda elde edilen **ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Yıl içinde asgari ücret tutarında meydana gelebilecek değişiklikler, indirim yapılacak tutarların hesabında dikkate alınacaktır.** İndirim konusu yapılacak prim tutarının tespitinde esas alınacak ücret, işveren tarafından çalışan şahsa hizmeti karşılığında ödenen aylık (maaş), prim, ikramiye, zamlar ve sosyal yardımlar gibi **vergiye tabi sürekli nitelikteki ödemelerin brüt tutarlarının toplamı olacaktır. Gider karşılığı olarak ödenen tutarlar (yapılan gerçek bir giderin karşılığı olsun olmasın) dikkate alınmamaktadır.**

Örnek:

Öteden beri şahıs sigorta primi ödeyen ve Mart 2017 döneminde bireysel emeklilik sistemine katılan bir ücretlinin ödediği katkı payı ve şahıs sigorta prim tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıda gösterilmiştir.

Aylık Brüt Ücret	5.000 TL
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi	300 TL
Şahıs Sigorta Primi Ödemesi	400 TL
Eş Adına Şahıs Sigorta Primi Ödemesi	400 TL
Önceki Dönemlerde (Ocak-Şubat/2017) İndirim	
Konusu Yapılmış Toplam Tutar	900 TL
Brüt Ücretin %15'i	750 TL

Eşin ücret geliri veya yıllık beyanname ile beyanı gereken başkaca bir geliri bulunmamaktadır. Bu bilgilere göre bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı vergiye tabi ücret matrahından indirilemeyecektir. Ücretlinin şahıs sigortaları için ödediği toplam 800-TL'nin 750-TL'lik kısmı (brüt ücretinin %15'i) gelir vergisi matrahının hesaplanmasında indirim konusu yapılabilecektir. Ücretlinin Mart ayına kadar indirim konusu yaptığı tutar ile Mart ayında indirim konusu yapabileceği tutarın toplamı asgari ücretin yıllık tutarından düşük olduğundan asgari ücret tutarı ile ilgili sınırlamanın Mart ayında yapılabilecek indirim tutarına bir etkisi olmayacaktır.

VI. ÜCRETLERDE ELDE ETME

Ücret geliri hukuki tasarruf hakkının doğduğu tarih itibariyle elde edilmiş sayılır. Çünkü hukuki tasarruf hakkının doğduğu tarih itibariyle ekonomik tasarruf hakkına da kavuşulduğu kabul edilmektedir. Ancak hukuki tasarruf hakkı doğmuş olmakla birlikte ekonomik tasarruf hakkı doğmamış ise ücret geliri elde edilmiş sayılmaz.

VII. DİĞER ÜCRETLER

-Gelir Vergisi Kanununun 64. maddesinde belirtilen:

-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 “Diğer Ücretli” kapsamına girmektedirler.

Dar Mükelleflerce Ücret Geliri Elde Etme;

Gelir Vergisi Kanununun 7’nci maddesinin üçüncü bendinde iki unsura yer verilmiştir.

-Bunlardan birincisi, hizmetin Türkiye’de yapılmış veya yapılmakta olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi durumudur.

Hizmetin Türkiye’de yapılmış veya yapılmakta olması, ücrete konu olan işin Türkiye’de yapılmış veya yapılmakta olmasıdır. Hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesinden maksat ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

-İkinci unsur Türkiye’de yerleşik müesseselerin denetçilerine, idare meclisi başkan ve üyelerine, tasfiye memurlarına ait aidat, huzur hakkı, ikramiye gibi gelirlerin Türkiye’de değerlendirilmesidir.

VIII. ÜCRET GELİRİNİN BEYANI

1. Ücret Gelirini Beyan Etmek Zorunda Olanlar

Ücretlerin vergilendirilmesinin; Sosyal Güvenlik Kurumuna kayıtlı aktif ücretli çalışan sayısının 20 milyon gibi büyük bir rakama tekabül etmesi nedeniyle vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesinde gelirin beyanının belirli bir düzen içerisinde uygulanması büyük önem arz etmektedir⁹⁰. Aldıkları ücretler üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması mümkün olmayan hizmet erbabı Gelir Vergisi Kanununun 95’inci maddesinde sayılmıştır. Bunlar;

-Ücretlerini yabancı bir ülkedeki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı, (Söz konusu ücretler içinde yer alan, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de

⁹⁰ Yiğit İLİK, Ücret Gelirlerinin Tespiti ve Vergilendirilmesine Kısa Bir Bakış, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 217, Ekim 2017, s. 57.

bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği gelirler üzerinden döviz olarak ödediği ücretler gelir vergisinden müstesnadır.) (GVK. Md. 23/14)

-Gelir Vergisi Kanununun 16. maddesinde yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı konsolosluk, elçilik, hizmetlileri ve memurları bu ücretleri istisnadır.

-Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemelerdir.

2. Beyan Edilmeyecek Ücret Gelirleri

-İstisna olan ücret gelirleri

-Tek işverenden alınan ve vergi tevkifatına tabi tutulmuş ücret, tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecek ve diğer gelirler dolayısıyla verilecek beyannamelere de dahil edilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 64. maddesinde belirtilen:

-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 “Diğer Ücretli” kapsamına girdiklerinden elde ettikleri ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyanamesi vermeyeceklerdir.

-Gelir Vergisi Kanununun geçici 68'inci maddesi gereğince Türkiye Jokey Kulübüncü organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ile antrenörleri elde ettiği ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyanamesi vermeyecek, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilse dahi söz konusu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

-Birden sonraki işverenlerden alınan ücretler toplamının 2016 yılı için 30.000-TL'yi aşmaması halinde tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri beyan edilmeyecektir. Söz konusu tutarı aşması halinde 1. işverenden elde edilen de dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

-“1. İşveren” ücretinin hangisi olacağı mükellefçe serbestçe belirlenebilecektir.

-Elde edilen ücretlerin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş olmalıdır.

Örnek:

Mükellef Bay Berke'nin aşağıda belirtilen ve tamamı üzerinden kesinti yapılmış olan 2016 yılı gelirleri şöyledir:

1. işverenden alınan ücret	50.000-TL
2. işverenden alınan ücret	10.000-TL

İşyeri kira geliri (Brüt)	28.000-TL
---------------------------	------------------

Bay Berke'nin birden sonraki işverenden aldığı ücret geliri olan 10.000-TL, 2016 yılı için belirlenen 30.000-TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyan edilmeyecektir. Bay Berke'nin iş yeri kira geliri ise 2016 yılı için geçerli olan 30.000-TL beyanname verme sınırını aştığından mükellef Bay Berke sadece bu gelirini beyan edecektir.

Örnek:

"X" Ltd. Şti.'de şirket müdürü olarak çalışmakta olan Bay Ahmet ÖZER'in, 2016 takvim yılında aldığı ücretlerin yıllık gayrisafi tutarı toplamı 30.000-TL olup almış olduğu ücretin tamamı tevkifat yapılarak vergilendirilmiştir.

Ücretli olarak çalışan Bay Ahmet ÖZER, 2016 yılında elde ettiği ücret geliri için Gelir Vergisi Kanununun 86/1-b maddesi uyarınca yıllık beyanname vermeyecektir. Çünkü alınan ücretin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve tek işverenden alınmıştır. Burada ücret tek işverenden alındığı için alınan ücretin yıllık tutarının bir önemi bulunmamaktadır. Ayrıca diğer gelir unsurlarından elde edilmiş bir kazanç ve/veya irat için yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmesi gerekse bile ücret geliri yıllık beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Örnek:

Bay Akın'nın 2014 takvim yılında elde etmiş olduğu ücret gelirlerine ilişkin bilgiler şöyledir.

İşveren	Ücretin Elde Edildiği Süre	Elde Edilen Gayrisafi Ücret	Tevkifata İlişkin Bilgiler	Engellilik İndirimi Ödenen Sigorta Primleri İle Sendika Aidatı Toplam Tutarı*
X (1.İşveren)	12 ay	44.894,12 TL	5.271,20 TL tevkifat uygulanmıştır. (Asgari geçim indirimi öncesi tutardır.)	16.334,12 TL
Y (2.İşveren)	4 ay	17.647,06 TL	2.450,00 TL tevkifat uygulanmıştır.	2.647,06 TL
Z (3.İşveren)	3 ay	35.294,12 TL	5.660,00 TL tevkifat uygulanmıştır.	5.294,12 TL

* Sadece; engellilik indirimi ve ödenen sigorta primleri dikkate alınmıştır.

Bay Akın'ın çalışmayan eşi 11 yaşındaki 1. derece engelli çocuklarının bakımı ile ilgilenmektedir. Bay Akın'ın ücret gelirinin tespitinde; 2014 takvim yılı için geçerli olan 108,44-TL aylık asgari geçim indirimi tutarı ve 800-TL 1. derece engelliler için belirlenen aylık indirimi 1. işveren X tarafından uygulanmıştır.

Bay Akın'ın başkaca bir geliri bulunmadığı kabul edildiğinde 2014 takvim yılı gelir vergisi matrahı ve yıllık gelir vergisi beyanamesinin ücretlere ilişkin bildirim kısmı şöyle olacaktır:

I Gayrisafi Ücret (SGK Dahil)	II SGK Kesintileri Sonrası Kalan (=Ix%85)	III Engellilik İndirimi (=12 x 800,00 TL)	IV Gelir Vergisi Matrahı (=II-III)	V Hesaplanan Gelir Vergisi	VI Asgari Geçim İndirimi (=12 x 108,44 TL)	VII Ödenen Gelir Vergisi (=V-VI)
44.894,12 TL	38.160,00 TL	9.600,00 TL	28.560,00 TL	5.271,20 TL	1.301,28 TL	3.969,92 TL
17.647,06 TL	15.000,00 TL	0,00 TL	15.000,00 TL	2.450,00 TL	0,00 TL	2.450,00 TL
35.294,12 TL	30.000,00 TL	0,00 TL	30.000,00 TL	5.660,00 TL	0,00 TL	5.660,00 TL

265 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 9.2. bölümünde yapılan açıklamalara göre; asgari geçim indirimi uygulaması işverenler aracılığıyla gerçekleştirileceğinden tevkifata tabi ücretlerini yıllık beyanname ile beyan eden ücretli çalışanlar yıllık beyannamelerinde indirim uygulamasına ilişkin olarak herhangi bir bildirimde bulunmayacaklardır⁹¹. Ücretlerinden vergi tevkifatı yapılan ve işverenler aracılığıyla yıl içinde asgari geçim indiriminden yararlanan mükelleflerin tevkifata tabi ücretlerini yıllık beyannameye dahil etmeleri halinde beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde kendisine ödenen ücret üzerinden kesilen gelir vergisinin asgari geçim indirimi mahsup edilmeden önceki tutarı mahsup edilecektir. Böylelikle kaynakta vergileme sırasında ücretliye ödenmiş olan asgari geçim indirimi tutarlarının yıllık beyanname üzerinden yapılan vergileme sonucunda da ücretlide kalması sağlanmış olacaktır. GVK'nın 86/1-b maddesi dikkate alındığında; Bay Akın'ın ikinci (Y) ve üçüncü işverenden (Z) aldığı ücret gelirleri 27.000-TL beyan haddini aşmaktadır. Bu nedenle Bay Akın'ın tüm ücret gelirleri yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan edilecektir. 265 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre; Bay Akın'a ödenen ücret üzerinden kesilen gelir vergisinin asgari geçim indirimi mahsup edilmeden önceki tutarı olan 13.381,20-TL gelir vergisi beyanamesinden mahsup edilecektir.

9. SERBEST MESLEK KAZANÇLARI

Serbest meslek kazancı, her türlü serbest meslek işinden kaynaklanan kazançlar olarak tanımlanmıştır. Yani bu tanıma göre serbest meslek kazancının asli ve temel konusu, her türlü serbest meslek faaliyetidir. Bu itibarla yasa serbest meslek faaliyetinin tanımına da değinmiştir⁹². Serbest meslek faaliyeti ise; sermayeden ziyade kişisel bilgiye, ilmi veya mesleki ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmadan şahsi sorumluluk altında kendi ad ve hesabına yapılmasıdır.

Buna göre, gerçekleştirilen bir hizmetin serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilebilmesi için,

⁹¹ 265 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

⁹² Erdoğan ARSLAN, "Gelir Vergisinde Serbest Meslek Faaliyeti", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 37, Sayı 433, Eylül 2017, s. 49.

-Faaliyetin sermayeden ziyade kişisel bilgi birikimine, ilmi veya mesleki ihtisasa dayanması,

-Faaliyetin bir işverene bağlı olmadan şahsi sorumluluk altında kendi ad ve hesabına yapılması,

-Faaliyetin ticari içerikte olmaması,

-Faaliyetin süreklilik arz etmesi gerekmektedir.

-Tahkim işleri sebebiyle hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından gerçekleştirilen serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinin (5) numaralı bendine göre ihtira beratlarının mucitleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından elde edilen kazançlar serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir. Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinin (6) numaralı bendi hükmü uyarınca telif haklarının müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından elde edilen kazançlar serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir.

Serbest meslek erbabı olan bir şahsın aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli çalışan da olabileceği, bu halin şahsın serbest meslek erbabı olma özelliğinin değişmeyeceği belirtilmiştir. Buradan hareketle Gelir İdaresi Başkanlığı, psikolog olan şahsın iş yerinde mesleği ile ilgili olarak çocuklarda öfke kontrolü ve diğer konularda aileler ve rehber uzmanlar için hazırladığı kâğıt ve kartondan oluşan oyun setleri ve oyuncakların satışından elde edilen gelirin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiğini kararlaştırmıştır⁹³.

Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde gerçekleştirenler, serbest meslek erbabıdır. Kanunda serbest meslek erbabı sayılanlar:

-Gümrük komisyoncuları, borsa acenteleri ve borsa ajanları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar,

-Bizzat serbest meslek erbabı tanımına girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kuranlar veya bu teşkilata sermaye temin etmek suretiyle serbest meslek kazancından pay alanlar,

Örneğin avukatları bir araya toplayıp bu avukatlara işyeri açan şahıs, avukatların bağımsız çalışmalarından elde ettikleri kazançtan pay alıyorsa avukat özelliğini taşımayan bu şahsın elde ettiği kazanç da serbest meslek kazancıdır⁹⁴.

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

- Müşavirler, dava vekilleri, konser veren müzik sanatçıları, serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler,

⁹³ GİB İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.07.2016 tarih ve 84098128-120.04.01[65-2015-7]-377 sayılı muktezası

⁹⁴ 196 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

-Vergi Usul Kanununun 155'inci maddesinde belirtilen şartlardan en az 2'sini taşıyan sünnetçi, ebe, arzuhalci, sağlık memuru, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar; (şartlardan en az 2'sini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.)

Uygulamada bazı durumlarda ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında bazı zorluklarla karşılaşılabilir. Bu durumda esas alınacak ölçüt bir işverene tabi olma ve işyerine bağlı olarak çalışma ölçütüdür. İşyerine bağlılıktan anlatılmak istenen, kendisine ait olmayan bir oluşumun içerisinde çalışmaktır. İşverene tabi olmaktan bahsedilen ise kendisine emir ve talimat verme gücünün bulunmasıdır⁹⁵.

I. SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ

Serbest meslek kazancı; bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer şekillerde sağlanan ve para ile ifade edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır. Dikkat edileceği üzere, serbest meslek kazancında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 67'nci maddesinde serbest meslek erbabının, haberdar olmaları şartıyla adlarına kamu müessesesine, icra dairesine, notere, bankaya veya postaya para yatırılması ile serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz.) veya müşterisine olan borcu ile takası tahsil hükmündedir. Serbest meslek erbabının müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları ile amortisman tabi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanununun 328'inci maddesine göre hesaplanan olumlu farklar hasılatı eklenir⁹⁶. Bunun dışında keşif, bilirkişilik, vergi, harç, resim, şahitlik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara harcanan para ve ayınlar kazanç sayılmaz.

II. MESLEKİ GİDERLER

1-Mesleki kazancın elde edilmesi ve devamı için ödenen genel giderler (ikametgâhının bir kısmını işyeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile aydınlatma ve ısıtma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İşyeri kendi malı olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi malı olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler),

2-Hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müstemilatındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emeklilik aidatları (bu primlerin ve aidatların geri alınmamak üzere Türkiye'de yerleşik sigorta şirketlerine veya yardım

⁹⁵ 221 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

⁹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi, Şubat 2018.

sandıklarına ve emekli sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27'nci maddede yazılı giyim giderleri,

3-Mesleki işle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla),

4-Mesleki faaliyette kullanılan demirbaş, tesisat, eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismanına tabi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanununun 328'inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil),

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

6-Alınan mesleki yayınlar için ödenen tutarlar,

7-Mesleki faaliyetin gerçekleştirilmesi için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri,

8-Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar,

9-Mesleki kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi için ödenen reklam ve ilan vergileri ile işyerleri ile ilgili aynı vergi, resim ve harçlar,

10-Mesleki faaliyetle ilgili olarak mukavelenameye, kanun ve ilama göre ödenen tazminatlar,

SERBEST MESLEK ERBABININ İŞYERİ KİRA ANCAK SERBEST MESLEK ERBABI İŞYERİNDE İKAMET ETMİYORSA	
Kiranın ödemelerinin TAMAMI gider yazılır.	Isıtma ve aydınlatma gibi diğer ödemelerinin TAMAMI gider yazılır.
SERBEST MESLEK ERBABININ İŞYERİ KİRA VE SERBEST MESLEK ERBABI İŞYERİNDE İKAMET EDİYORSA	
Kiranın ödemelerinin TAMAMI gider yazılır.	Isıtma ve aydınlatma gibi diğer ödemelerinin YARISI gider yazılır.
SERBEST MESLEK ERBABININ İŞYERİ KENDİ MÜLKÜ ANCAK SERBEST MESLEK ERBABI İŞYERİNDE İKAMET ETMİYORSA	
Amortismanın TAMAMI gider yazılır.	Isıtma ve aydınlatma gibi diğer ödemelerinin TAMAMI gider yazılır.
SERBEST MESLEK ERBABININ İŞYERİ KENDİ MÜLKÜ VE SERBEST MESLEK ERBABI İŞYERİNDE İKAMET EDİYORSA	
Amortismanın YARISI gider yazılır.	Isıtma ve aydınlatma gibi diğer ödemelerinin YARISI gider yazılır.

Tablo 3: Serbest Meslek Kazancında Giderlere Ait Tablo

Muhasebe bürosu olarak tahsis edilen işyerinin mükellefin envantere kayıtlı olması halinde Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinin 2. fıkrası ticari ve zirai işletmeleri kapsadığından ve Gelir Vergisi Kanununda serbest meslek faaliyetinde kullanılan mal ve hakların kiralananmasından doğan kazançların serbest meslek kazancı sayılacağına dair bir açıklama bulunmadığından dolayı işyerinin bir kısmının kiraya verilmesi halinde elde edilen gelir serbest meslek kazancı değil gayrimenkul sermaye

iradı olacaktır ve kiracı tarafından kiralayana yapılacak kira ödemeleri için Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekecektir⁹⁷.

III. SERBEST MESLEK KAZANCI İLE İLGİLİ İNDİRİM VE İSTİSNALAR

1. Serbest Meslek Kazançları İstisnası (GVK 18. Md.)

Söz konusu serbest meslek kazancı heykeltıraş, müellif, mütercim, bestekâr, ressam, bilgisayar programcısı ve mucitler veya bu sayılanların kanuni mirasçıları tarafından elde edilmiş olmalıdır. Kazanç yukarıda açıklanan kişiler tarafından;

1-Şiir, makale, roman, hikâye, bilimsel araştırma ve incelemeler, bilgisayar yazılımı, karikatür, röportaj, film, fotoğraf, videobant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerinin dergi, gazete, bilgisayar ve internet ortamı, televizyon, radyo ve videoda yayımlanması,

2-Kitap, disket, CD, heykel, resim ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmaları veya bunlar üzerindeki mevcut hakları devir ve temlik etmeleri veya kiralamaları karşılığında elde edilmiş olmalıdır.

Yukarıda sözü edilen eserlerin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun hükümlerine göre, eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş olması gerekmektedir.

Örnek:

Mütercim Bay Cenk, Türkçe'ye çevirdiği bir kitabın yayınlanması amacıyla bir gazete ile anlaşmıştır. Bu durumda Bay Cenk'in elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olacak, kazanç sahibi ve eseri 18'inci maddede sayılmış olduğundan istisna uygulanacaktır. Ancak bu ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94/2-a maddesi hükmü uyarınca % 17 oranında kesinti yapılacaktır.

289 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise turist rehberlerinin hakları ve görevleri, 6326 sayılı kanunla düzenlenmiş olup ilgili kanuna dayanılarak yayımlanan Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliğinde Turist Rehberleri Birliğinin (TUREB) kuruluşu ile turistik mesleğin gerçekleştirilmesi ve meslek kuruluşlarının denetime tabi tutulmasına ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir⁹⁸.

2. Sergi ve Panayır İstisnası

Gelir Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinin 2 numaralı bendine göre dar mükellefiyete tabi olanların hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar (Türkiye'de başkaca işyeri ve daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla) gelir vergisinden istisnadır.

⁹⁷ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.08.2013 tarih ve 84098128-120[70-2012-3]-521 sayılı muktezası.

⁹⁸ 289 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

IV. SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

İstisna kapsamındaki serbest meslek faaliyetinden elde edilen gelirin vergilendirilmesi Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesine göre gelir vergisi kesintisi yoluyla olmaktadır. Ödemelerden yapılan gelir vergisi kesintisi, bu tür gelirler için nihai vergileme olmakta, gelir sahibi açısından başka bir vergisel yükümlülük bulunmamaktadır. İstisna kapsamı dışındaki tüm serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler (Ödemeyi yapanlar GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılanlar olması halinde) %20 nispetinde gelir vergisi kesintisine tabi tutulur. Ancak kesinti yapılması yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesine ve serbest meslek kazancının beyanına engel değildir. Yıllık beyanname veren serbest meslek erbablarının, beyanname üzerinde hesapladıkları gelir vergisinden daha önce kesinti yoluyla ödedikleri vergiyi mahsup edecekleri tabiidir.

V. DAR MÜKELLEFLERCE ELDE EDİLEN SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Serbest meslek kazancının Türkiye'de dar mükellefiyet esasında elde edilmiş olması için, serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de yapılmış olması veya değerlendirmenin Türkiye'de yapılması gerekmektedir. Değerlendirmeden maksat ise ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmış ise Türkiye'de ödeyenin veya ad ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerce elde edilmiş serbest meslek kazançları tevkif suretiyle vergilendirilmişse dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler tarafından yıllık beyanname verilmesi söz konusu olmayıp bu kişilerin kazançları üzerinden tevkif sureti ile alınan vergi bu şahıslar açısından nihai vergi olacaktır. Bu bendin mefhumu muhalifine göre dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerce elde edilmiş serbest meslek kazançları tevkif sureti ile vergilendirilmemişse dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerce yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekecektir.

Diğer yandan dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerce arızı olarak serbest meslek faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi sebebiyle elde edilen serbest meslek kazançları tevkif sureti ile vergilendirilmemişse ilgili serbest meslek kazancı bu kişilerce münferit beyanname ile bu faaliyetlerin sona erdiği tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine beyan edilecektir (G.V.K. 84/3 ve 101/4'üncü madde). Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerce elde edilmiş arızı serbest meslek kazançları tevkif sureti ile vergilendirilmişse bu kazançlar üzerinden yapılan tevkifat bu kişiler açısından nihai vergi olacaktır.

Örnek:

Çevirmen Bayan Aydan çevirisini yaptığı makalenin dergide yayınlanması için (A) yayın kuruluşuyla anlaşmıştır. Bu durumu GVK açısından değerlendirelim.

Cevap :

Bayan Aydan'ın elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olup kazanç GVK 18. maddeye göre gelir vergisinden istisnadır. Ancak yapılan ödemeler üzerinden GVK 94/2-a maddesi uyarınca %17 tevkifat yapılacaktır.

Örnek:

2016 yılında özel bir hastanede doktor olarak görev yapan Bay Kemal aynı zamanda kendisine ait muayenehanesinde serbest olarak çalışmaktadır. Aldığı ücretin tamamı tevkifata tabi tutulmuş olup ücretin yıllık tutarı 50.000-TL'dir.

- Mükellefin serbest meslek hasılatı:87.000-TL
- İşle ilgili ödenen giderler:30.000-TL
- Serbest meslek faaliyeti ile ilgili ödemelerinden yapılan kesinti:5.500-TL
- Ödenen geçici vergi bulunmamaktadır.

Bay Kemal'in Gelir Vergisi beyannamesi aşağıdaki şekilde düzenlenecektir.

Cevap :

GVK 85. maddesi gereğince serbest meslek kazancına ilişkin beyanname vermesi gerekmektedir. Ancak GVK 86/1-b maddesi gereğince tek işverenden alınan ücret gelirini beyannameye dahil etmeyecektir.

- Serbest Meslek Kazancı : Hasılat-Giderler (87.000-30.000): 57.000-TL
- Kâr : 57.000-TL
- Vergiye Tabi Gelir (Matrah) :57.000-TL
- Hesaplanan Gelir : 12.950-TL
- Mahsup Edilecek Vergi (Kesinti) :5.500-TL
- Ödenecek Vergi : 7.450-TL

VI. BAĞ - KUR PRİMLERİ (110 SERİ NOLU GVK GENEL TEBLİĞİ)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun safi ticari kazancın tespitinde indirilecek giderlere ilişkin 40. maddesinde, teşebbüs sahipleri tarafından kendileri için emekli ve yardım sandıklarına veya sigorta şirketlerine ödenen emekli aidatı ve sosyal sigorta primlerinin gider yazılmasını öngören hüküm yer almamakla beraber 1479 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (Bağ-Kur) Kanununun 49'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasında sigortalılarca ödenen giriş keseneği ve sigorta primlerinin vergi uygulamasında gider olarak yazılabileceğine hükmolunmuştur⁹⁹. 5510 sayılı kanunun 4'üncü maddesi ile 1479 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kanunu kapsamındaki

⁹⁹ 110 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

kişilerin hak ve yükümlülükleri yeniden düzenlenmiştir. 5510 sayılı Kanununun 88'inci maddesi ile mezkûr kanun kapsamında ödenen sosyal güvenlik primlerinin gelir ve kurumlar vergisinde indirim konusu yapılabileceği konusunda düzenlemeler bulunmaktadır. Bu doğrultuda sosyal güvenlik destek primleri, basamak ilerlemesi için yapılan ödemelerde gider olarak yazılabilecektir.

Diğer taraftan; serbest meslek erbaplarının ödemiş oldukları Bağ-Kur primlerini Gelir Vergisi Kanununun 68/8'inci maddesi hükmüne dayanarak mesleki kazançlarının tespitinde hasılattan indirme imkânları mevcuttur. Ancak Bağ-Kur kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanununun 68/8'inci maddesi hükmüne dayanarak hasılatlarından, sosyal sigorta primi veya emekli aidatı indirmemiş olmaları şartıyla ödedikleri Bağ-Kur primlerini ve giriş keseneğini serbest meslek kazancı ile ilgili olarak verecekleri yıllık gelir vergisi beyanamesi ek 2 föyü serbest meslek kazançlarına ilişkin bildirim 32 numaralı satırına yazarak indirmeleri mümkündür.

10. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ

Gayrimenkul sermaye iradının mükellefi, kira gelinine konu edilen mal ve hakların sahipleri, zilyetleri, mutasarrıfları, irtifak ve intifa hakkı sahipleri ile kiralanan bir mal ya da hakkın kiraya verilmesi halinde kiracılarıdır¹⁰⁰. Gayrimenkul sermaye iradı, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların aşağıda yazılı kişiler tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlardır.

1-Sahipleri; (Kiraya verilen mal veya hakkın mülkiyet hakkına malik olan yani adına tapuya tescil yapılmış olan kimsedir.)

2-Mutasarrıfları; (Bir mal veya hak üzerinde, fiilen kullanma yetkisine sahip olan kimsedir. Bu kimse aynı zamanda sahip veya zilyet konumunda da olabilir.)

3-Zilyetleri; (Menkul malları veya gayrimenkulleri el altında bulunduran ve bunlar üzerinde fiilen hakimiyet kuran kişilerdir.)

4-İrtifak Hakkı Sahipleri;(Bir gayrimenkul üzerinde diğer bir gayrimenkul veya kişi lehine tesis edilen aynı hakkı tapuya tescil ederek elinde bulunduran kişilerdir.)

5-İntifa Hakkı Sahipleri; (Kanun veya sözleşme gereği gayrimenkul üzerinde istifade, zilyetlik, kullanma hakları adına tapuya tescil edilmiş kişilerdir.)

6-Kiracıları; (Gayrimenkul niteliğindeki mal veya hakkı kiralamış olan kişidir. Kiralanan bir gayrimenkul veya hakkın kiracısı tarafından bir başka kişiye kiralanmasından elde edilen gelir de gayrimenkul sermaye iradidir.)

Aşağıda sayılan mal ve hakların ticari veya zirai bir işletmeye dahil olmaması şartıyla kiraya verilmelerinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir.

1- Bina, arazi, maden ve menba suları, taş ocakları, madenler, tuğla ve kiremit harmanları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı.

¹⁰⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, Kira Geliri Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberi, Şubat 2016.

Arazi; sınırları duvar, yol, çit, su mecraları, ağaç ve dağ sırtları gibi yapay ve doğal işaretlerle belirtilmiş bulunan yeryüzü parçalarıdır. Arsa, bağ, tarla ve bahçe (mesela; limon ve portakal bahçesi), çiftlik, meyvelik, otlak, mera ve benzerleri gibi etrafı duvar, çit, göl, su ve buna benzer doğal ve yapay engellerle çevrilmiş yerler arazidir. Uygulamada bina olarak kabul edilebilecek yerler hamam, han, apartman dairesi, ev, rıhtım ve benzerleri gibi inşa edildiği madde ne olursa olsun su ve kara üzerindeki her çeşit sabit inşaatır.

Maden suları; içinde erimiş mineraller bulunan ve bazı hastalıkların tedavisinde kullanılan kaynak suyudur. Tabiatta mevcut içmeye ve yıkanmaya mahsus sıcak ve soğuk maden suları ile kaplıcalar, maden suları kapsamına girmektedirler.

Menba suları; doğada saf halde bulunan ve mineral bakımından zengin su yataklarına verilen isimdir. Bu su yatakları ya kendiliğinden yeryüzüne çıkmakta ya da insan gücüyle yeryüzüne çıkarılarak satışa sunulmaktadır. Uygulamada, ruhsat sahipleri madenler üzerinde sahip olduğu haklarını başkalarına kiraya verebilirler. Bu kiralama karşılığında hak sahiplerinin elde ettikleri kira bedelleri gayrimenkul sermaye iradidir. Taş ocağı işletme ruhsatına sahip olanların bu işletme haklarını başkalarına kiraya vermeleri karşılığında elde ettikleri gelirler, gayrimenkul sermaye iradidir.

Medeni Kanuna göre çakılın ve kumun mülkiyeti çıktığı arazinin sahibine aittir. Kum ve çakıl yer üstü kaynağı olduğundan araziden bağımsız olarak mülkiyete konu edilebilirler. Kum ve çakıl istihsal yerlerini (ocakları) başkalarına kiraya veren ruhsat sahibinin elde ettiği kira geliri gayrimenkul sermaye iradidir. Tuğla ve kiremit harmanları, yaz aylarında basit usullerle tuğla ve kiremit imal etmeye mahsus yerlerdir. Bu yerler, basit bir üretim yeri de olsa arazi parçası üzerine inşa edilen bir yapı olduğundan Medeni Kanuna göre gayrimenkul hükmündedir. Bu arazi parçalarının kiraya verilmesinden elde edilen gelirler de gayrimenkul sermaye iradidir. Tuzlalar, göl ve deniz kıyılarında tesis edilen çeşitli istihsal yerlerinde göl ve deniz suyunun buharlaşması sonucu tuz elde edilen yerlerdir. Tuz üretimi yapılan tesislerin, tuzlaların, işletme ruhsatı sahibi, tuzla işletme veya imtiyaz hakkına sahip kişilerin, bu yerleri kiraya vermelerinden dolayı elde ettikleri gelirler gayrimenkul sermaye iradidir.

Voli mahalleri; denizlerde, nehirlerde ve göllerde balık avlamaya mahsus, su üstünde ve su altında herhangi bir geçici veya sabit engeller ile çevrilmiş olmayan doğal su sahalarıdır.

Dalyanlar; Dalyanlar ikiye ayrılır.

Daimi Dalyanlar; denizlerin çukur ve kuytu yerlerinde, göllerde ve nehir ağzlarında, çubuk, kazık, beton ve taş gibi maddelerle sınırları değişmeyecek şekilde yapay engellerle çevrilmiş su sahaları dahilindeki balık avlama yerleridir.

Geçici Dalyanlar ise, anlatılan türden balık avlama yerlerinden daimi surette sınırlandırılmış olmayıp, su üstünde şamandıra gibi geçici işaretlere bağlı balık ağlarıyla çevrilmiş olan balık avlama yerleridir. Dalyan yeri ve voli mahalleri balık üretmeye

elverişli üretim sahalarıdır. Medeni Kanuna göre gerek voli mahalleri gerekse dalyanlar gayrimenkul mal hükmündedir.

Gayrimenkullerin, Ayrı Olarak Kiraya Verilen Mütemmim Cüzileri ve Teferruatı ile Bilumum Tesisatı, Demirbaş Eşyası ve Döşemeleri: Bu değerlerin gayrimenkulden ayrı olarak kiraya verilmesi halinde bunlar için alınan kira bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır.

Mütemmim Cüz (Bütünleyici Parçalar): Yerel adetlere göre asıl şeyin unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, yapısı değiştirilmedikçe, zarara uğratılmadıkça ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parça o şeyin bütünleyici parçasıdır.

Eklenti (teferruat): Asıl şey malikinin anlaşılabilen isteğine veya yerel adetlere göre korunması, işletilmesi veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak adanan ve kullanılmasında takma, birleştirme veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır.

Gayrimenkul Olarak Tescil Edilen Haklar (İnşaat Hakkı, Kaynak Hakkı): Medeni Kanunda düzenlenmiş olan ve tapu kütüğünün bağımsız bir sayfasına kaydı öngörülmüş haklar inşaat ve kaynak hakkıdır.

Üst Hakkı (İnşaat Hakkı), hak sahibinin başkasına ait bir arazi altında veya üzerinde bir inşaat veya imalat yapmak veya önceden var olan inşaat veya imalatı yerinde bırakmak yetkisini veren, kural olarak devre ve miras yoluyla intikal etmeye elverişli bulunmayan bir irtifak hakkıdır. Bu hak gereğince üst hakkı sahibi, başkasının taşınmazı altında veya üzerinde yapılmış veya yapılan inşaat veya imalatın maliki olur.

Kaynak Hakkı kısaca başkasının arazisinde bulunan bir kaynaktan yararlanma hakkıdır. Bu hakka sahip olan kişiler başkasının arazisinde bulunan kaynak sularının akıtılması ve alınması hakkına sahip olur ve arazinin maliki bu hakkın kullanılmasına katlanmakla yükümlü olur. Kaynak hakkı, aksi kararlaştırılmadığı müddetçe başkasına devredilebilir ve mirasçıya geçer.

Arama Hakları ve Ruhsatları,

-İşletme Hakları ve Ruhsatları,

-İmtiyaz Hakları ve Ruhsatları,

-İhtira Beratı,(mucitleri veya kanuni mirasçıları kiralanması serbest meslek kazancıdır)

-Alameti Farika,

-Marka,

-Ticaret Unvanı,

Her türlü desen, model, teknik resim, 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. İhtira beratı niteliğindeki gayrimaddi hakların mucitleri

veya kanuni mirasçuları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Buna göre ihtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçuları dışındaki kişiler tarafından kiralanmasından doğan kazançlar gayrimenkul sermaye iradidir.

Telif Hakları: Bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçuları tarafından kiralanmasından doğan kazanç serbest meslek kazancıdır.

Gemi ve Gemi Payları İle Motorlu Tahmil ve Tahliye Vasıtaları: Gemilerin kiraya verilmesinden elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilebilmesi için gemilerin motorlu olup olmadıkları ve tonilatolarının bir önemi bulunmamaktadır. Donatma iştirakinde müşterek donatanların gemideki müşterek halindeki paylarına gemi payı denir. Donatma iştirakinde gemi üzerinde hisse şeklinde payı bulunan müşterek donatanlardan birisinin hissesini üçüncü kişilere kiralaması halinde elde ettiği gelir, gayrimenkul sermaye iradidir. Yukarıdaki başlıkta yer alan tahmil ve tahliye vasıtaları, yük boşaltmaya ve yük yüklemeye yarayan vasıtalarıdır.

Motorlu Nakil ve Cer Vasıtaları, Her Türü Motorlu Araç, Makine ve Tesizat: Cer vasıtaları, hava ve kara nakil vasıtalarını çekmeye yarayan araçlardır. Bunların da motor gücü ile çalışması gereklidir. Çekici olarak kullanılan bu vasıtalara örnek olarak traktör, römorkör ve limanlarda kullanılan çekici aletleri gibi araçlar gösterilebilir. Motorlu nakil ve cer vasıtaları dışında motorlu diğer makine, araç, tesizat ile bunların eklentilerinin kiralanmasından elde edilen kazançlar gayrimenkul sermaye iradidir. Gayrimenkul sermaye iradı getiren mal ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine yönelik hükümlere göre hesaplanacaktır.

I. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA GAYRİSAFİ HASILATIN TESPİTİ

Gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafi hasılat, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakdi veya aynı olarak tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. Aynı olarak tahsil edilen kiralara, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedelle paraya çevrilir. Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil edilen kiralara ilgili buldukları yılların geliri sayılır. Ölüm ve memleketi terk hallerinde ise mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden dönemlere ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralara mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı olarak kabul edilir.

Kiracı tarafından gayrimenkulün iktisadi değerini devamlı olarak artıracak veya genişletecek şekilde gayrimenkule eklenen kıymetler, kira süresinin bitiminde bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır.) olarak kiralayana devrolduğu takdirde bahsedilen kıymetler kiralayana bakımından bu tarihte aynen tahsil olunmuş sayılır. Mal sahibi tarafından kira bedeli dışında asansör, kalorifer, bakım, su ve aydınlatma gibi giderler adı altında alınan paralar, gayrisafi hasılatın bir parçası olup mal sahibi açısından gelir sayılmaktadır. Çünkü bunlar kiralayana için hasılatın indirilecek gider mahiyetindedir.

II. TAHSİL SAYILAN HALLER

Bilgisi olmaları şartıyla adlarına, icra dairesine, kamu müessesesine, notere, bankaya veya postaya para yatırılması halinde kira bedeli tahsil edilmiş sayılır. Kira olarak doğan alacağın başka bir kişiye temlik (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya kiracısına olan borcu ile takası da tahsil hükmündedir. Serbest meslek kazançlarında tahsilat yalnızca hasılatın nakit olarak tahsili olarak düşünülmemelidir. Borcun temlik (devri) şeklinde yapılan tasarruflarda temlikin ivazlı (karşılıklı) olup olmadığına bakılmaz. İvazlı devirlerde ivazın tahsil şartı aranmamaktadır¹⁰¹.

III. EMSAL KİRA BEDELİ ESASI

Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Arazide ve binada emsal kira bedeli; yetkili mahkemelerce veya özel mercilerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira yoksa Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli; bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belirlenen değerlerinin %10'udur.

IV. EMSAL KİRA BEDELİ ESASININ UYGULANMAYACAĞI HALLER

-Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları amacıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;

-Binaların mal sahiplerinin altsoy, üstsoy veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Altsoy, üstsoy ve kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmişse bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evliye eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.)

-Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi.

-Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyelerle diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalar.

Ancak, Maliye Bakanlığınca yayımlanan 05.01.1999 tarih ve 1999/1 Nolu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinde de açıklandığı üzere, elde edilen gerçek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu, havale makbuzu vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat ve tevsik edildiği durumlarda emsal kira bedeli esası uygulamasına gidilmeyecektir.

V. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASI

¹⁰¹ Erdoğan ARSLAN, "Serbest Meslek Kazançlarında Tahsilat Esası", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 36 Sayı 430, Haziran 2017, s. 50.

Gelir Vergisi Kanununun 21'inci maddesi hükmüne göre;

-Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın 2017 takvim yılı için 3.900-TL'si (2018 takvim yılı için 4.400-TL) gelir vergisinden istisnadır.

-Sahip olunan birden fazla konut dolayısı ile kira geliri elde edilmişse istisna yalnızca bir kez uygulanabilir.

-Kira geliri elde edilen meskene birden fazla kişi ortaksa istisna her bir ortak için ayrı ayrı uygulanır.

VI. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASINDAN YARARLANAMAYACAK OLANLAR

1-Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar (Basit usule tabi ticari kazanç sahipleri dahil)

2-Mesken dışında kiraya verilen binalardan elde edilen gelirler

3-İstisna haddi üzerinde hasılat elde edip beyan etmeyenler veya eksik beyan edenler

4-İstisna haddi üzerinde hasılat elde edip beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradıyla diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarlarının toplamı bu kanunun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin 3. diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar

6322 sayılı kanunun 5'inci maddesiyle, Gelir Vergisi Kanununun 21'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar" ibaresi "istisna haddinin üzerinde hasılat 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 3. diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar" şeklinde değiştirilmiştir. Söz konusu düzenleme 01.01.2013'ten itibaren elde edilen hasılatla uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Kanun değişikliğinin temelinde yatan amaç, vergilemede adalet ilkesi gereğince yüksek tutarlarda ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde edenlerin ayrıca böyle bir istisnadan yararlanması engellenerek istisnanın nispeten düşük gelirli olan şahısların mesken kira gelirlerine uygulanmasının sağlanmasıdır. Mesken kira geliri bulunan bir mükellefin istisnadan yararlanıp yararlanmayacağına tespitinde aşağıda açıklanan koşullara göre karar verilmesi gerekmektedir.

1-Elde edilen mesken kira gelirinin Gelir Vergisi Kanununun 21'inci maddesinde yer alan istisna tutarının üzerinde olması gerekmektedir. Tersine durumda yani elde edilen mesken kira geliri istisna haddinin altında olması halinde aynı kanunun 86'ncı maddesi

gereğince söz konusu gelirin yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

2-Mesken kira gelirinin yanı sıra ticari, zirai ve mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirilme zorunluluğu olanlar istisnadan yararlanamayacağından ayrıca aşağıda yapılan açıklamalar çerçevesinde herhangi bir hesaplama yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

3-Elde edilen mesken kira gelirinin yanı sıra ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve irat gelirlerinin de bulunması halinde istisnadan faydalanılabilmesi için, söz konusu gelirlerin gayri safi tutarlarının toplamı, Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşmaması gerekmektedir. 103'üncü maddede belirtilen tutarla yapılan karşılaştırmada elde edilen gelirlerin beyan zorunluluğu olup olmadığına dikkat edilmelidir. Örneğin mükellefin elde ettiği mevduat faizinin, yıllık beyanname ile beyan zorunluluğu olmamasına rağmen mesken kira gelirine istisna uygulanıp uygulanmayacağına tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Gayrimenkul sermaye iradında tevsik zorunluluğu olarak ise; konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin, işyerlerinde ise işyerini kiraya verenler ile kiracıların kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin 1/11/2008'den itibaren banka veya PTT Gen. Müd. tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Para yatırma veya havale, çek veya kredi kartı vb. araçlar kullanılarak yapılan tahsilat ve ödemeler karşılığında dekont veya hesap bildirim cetvelleri düzenlendiğinden bu belgeler tevsik edici belge olarak kabul edilecektir. Bankaların internet şubelerinden yapılan ödeme ve tahsilatlar da aynı kapsamdadır.

Tevsik zorunluluğu kapsamında olmayan tahsilat ve ödemeler şunlardır:

Mükelleflerce,

- Her bir konut için aylık tutarı 500-TL'nin altındaki konut kira geliri ile
- Mahkeme ve icra yoluyla yapılan konut ve iş yeri kira gelirine ilişkin tahsilatlar tebliğle getirilen zorunluluk kapsamında değildir¹⁰².

ÖRNEKLER:

Örnek 1:

Mükellef Bayan Zeynep 2017 yılında 2.800-TL mesken kira geliri elde etmiştir.

Elde edilen kira geliri 3.900-TL'lik istisna haddinin altında kaldığından yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.

Örnek 2:

Mükellef Metin ÖZER'in 2017 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

- Ticari kazanç : 20.000-TL

¹⁰² 268 Sıra Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

- Mesken kira geliri : 5.000-TL

Mükellef ticari kazancını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorunda olduğundan istisnadan faydalanamayacaktır.

Örnek 3:

Mükellef Bay Aydın'ın 2017 yılında elde ettiği gelirlerin gayri safi tutarları aşağıdaki gibidir.

Mesken kira geliri : 15.000-TL
 İş yeri kira geliri : 10.000-TL (Tevkifata tabi tutulmuş)
 Toplam : 25.000-TL

Mükellefin gayrimenkul sermaye iratlarının gayri safi tutarları toplamı 110.000-TL'yi geçmediğinden mükellef istisnadan faydalanacaktır.

Örnek 4:

Mükellef Hamdi Bey'in 2017 yılında elde ettiği gelirlerin gayri safi tutarları aşağıdaki gibidir.

Mesken kira geliri : 20.000-TL
 Repo geliri : 30.000-TL (Tevkifata tabi tutulmuş)
 Ücret : 40.000-TL (Tevkifata tabi tutulmuş ve tek işveren)
 Diğer kazanç ve irat : 10.000-TL (İMKB'de hisse senedi alım satım kazancı)
 Toplam : 100.000-TL

Mükellefin gelirleri toplamı 110.000-TL'yi geçmediğinden istisnadan faydalanacaktır.

Örnek 5:

Bayan Gülnur'un 2017 yılında elde ettiği gelirlerin gayri safi tutarları aşağıdaki gibidir.

Mesken kira geliri : 3.000-TL
 Repo geliri : 30.000-TL (Tevkifata tabi tutulmuş)
 Ücret : 40.000-TL (Tevkifata tabi tutulmuş ve tek işveren)
 Diğer kazanç ve irat : 10.000-TL (İMKB'de hisse senedi alım satım kazancı)
Toplam :100.000-TL

Mükellefin gelirleri toplamı 110.000-TL'yi geçmese de istisna haddi olan 3.900-TL'nin altında mesken kira geliri olduğundan istisnadan yararlanacaktır. Çünkü geliri istisna haddini aşanların istisnadan yararlanamayacağını belirleyen madde «istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden,...» diye başlamaktadır.

VII. GÖTÜRÜ GİDER USULÜ

Mükellefler isterlerse gerçek gider usulünde indirilebilecekleri giderlere karşılık olmak üzere kira hasılatlarının % 25'ini götürü gider olarak indirebilirler. Götürü gider usulünü seçen mükellefler, seçmişlerse bu usule göre belirledikleri gidere ek olarak G.V.K.'nun 74'üncü maddesinde sayılan gerçek gider unsurlarından hiçbirini ayrıca indiremezler.

Götürü gider usulünü seçmek mükelleflerin tercihine bırakmıştır. Mükellefler gerçek veya götürü gider usullerinden lehlerine olanı seçmekte serbesttirler. Ancak götürü gider usulü mükelleflerin sahip oldukları tüm gayrimenkuller için bir bütün olarak uygulanır. Yani mükellefler sahip oldukları gayrimenkullerin safi iradının tespitinde bir kısım gayrimenkulleri için götürü gider usulünü, diğer kısmı için ise gerçek gider usulünü uygulayamazlar. Gerçek gider usulünü seçenler istedikleri dönemde götürü gider usulüne dönebilirken, götürü gider usulünü kabul edenler 2 yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. Götürü gider usulü uygulamasından sahip oldukları gayrimenkulleri hem mesken ve hem de iş yeri olarak kiraya verenler yararlanabileceklerdir.

VIII. GERÇEK GİDER USULÜ

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

2. Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün korunmasıyla mütenasip olan idare giderleri, **(Bu giderler genellikle kiralara tahsil edilmesi ve yönetimi için tutulan profesyonel yöneticilere ödenen ücretler, han ve apartmanlarda kullanılan kapıcı ücretleri, malların kiraya verilmesini sağlamak için yapılan ilan ve reklam giderleri ile kira sözleşmeleri için yapılan giderlerdir.)**

3. Kiraya verilen mal ve haklara ilişkin sigorta giderleri, **(Gayrisafi hasıllattan indirilecek olan sigorta primleri ile diğer giderlerin irat getiren ve beyan edilecek olan mal ve haklarla ilgili olması ve bu giderlerin ilgili yıla ait bulunması gerekir. İrat sağlamayan ve iradı beyan edilmeyecek olan mal ve haklarla ilgili giderlerin diğer mal ve haklarla ilgili hasıllattan indirilmesi mümkün değildir. Ayrıca birkaç yılı kapsayan giderlerde de sadece ait olunan yılın giderleri hasıllattan düşülebilir.)**

4. Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara harcanan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i. **(İktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanır. İndirilmeyen kısım zarar olarak dikkate alınmaz.)**

5. Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen çevre ve temizlik, emlak vb. vergiler, resim, şerefiyeler ve harçlar ile kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları, **(Ödenen emlak vergileri, temizleme ve aydınlatma harçları, arama, işletme, imtiyaz, telif, patent vb. gibi haklar için ödenen resim ve harçlar, ödenen harcamalara katılma payları ve şerefiyelerin hasıllattan indirilebilmesi mümkündür. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun**

14'üncü maddesine göre (II) sayılı tarifede yer alan taşıtlar için ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi bu taşıtların kiraya verilmesi halinde elde edilen hasıllattan indirilebilir.)

6.Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar;

7.Kiraya verenin yaptığı bakım ve onarım giderleri (Maliyete eklenmesi gerekenler hariç) **(Kiraya verenin yaptığı onarım giderlerinin hasıllattan indirilebilmesi mümkündür. Onarımdan maksat kırılan, eskiyen, yıkılan kısımların yeniden yaptırılması veya tamiridir. Binaların normal bakım ve onarım giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek, ilaveler yapmak veya değerini artırmak amacıyla yapılan giderler hasıllattan indirilememektedir. Bunlar gayrimenkulün maliyetine eklenerek amortismanına tabi tutulmasından sonra, ayrılan bu amortismanlar gider olarak indirilebilmektedir.)**

8. Kiraya verilen mal ve haklara ait idame ve bakım giderleri; **(Mal ve hakların yıpranma, aşınma ve bozulmalarını önlemek amacıyla yapılan giderler bakım ve idame giderleridir.)**

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

10. Sahibi oldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli; **(bendin uygulamasında öncelikle 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerdeki giderler düşülür. Söz konusu bentlerdeki giderler düşüldükten sonra irat kalması halinde 10 numaralı bentteki giderler düşülür, ancak 10 numaralı bentteki giderlerden indirilemeyen kısımlar zarar olarak dikkate alınmaz)**

11. Kiraya verilen mal ve haklar ile ilgili olarak kanuna, sözleşmeye veya yargı kararına istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

GVK'nun 74'üncü maddesinin 10 numaralı bendinde yer alan; "kira indiriminin gayrisafi hasıllattan 74'üncü maddenin 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerinden yazılı giderler düşüldükten sonra kalan miktar üzerinden yapılır" şeklindeki parantez içi hüküm dikkate alındığında, gayrimenkul sermaye iradında gerçek gider yönteminin seçilmesi halinde 74'üncü maddedeki giderlerin indirilmesi ile ilgili sıralamaya aşağıdaki tabloda yer verilmektedir.

GMSİ GERÇEK GİDERLERİN UYGULANMA SIRASI	
Öncelikle İndirilebilecek Giderler (Vergiye tabi hasıllardan fazla olan kısım zarar kabul edilir.)	74'üncü maddenin 1, 2, 3, 4 (sadece borçlanma faizleri), 5, 6, 7, 8, 9 ve 11 numaralı fıkraları
Öncelikli Giderler Düşüldükten Sonra İrat/Hasılat Kalması Durumunda İndirilebilecek Giderler (Vergiye tabi hasıllardan fazla olan gider kısmı zarar kabul edilmez.)	74'üncü maddenin 4 (sadece ilgili gayrimenkulün hasılatına uygulanacak iktisap bedelinin % 5) numaralı fıkrası
Birinci ve İkinci Sıradaki Giderler Düşüldükten Sonra İrat/Hasılat Kalması Durumunda İndirilebilecek Giderler (Vergiye tabi hasıllardan fazla olan gider kısmı zarar kabul edilmez.)	74'üncü maddenin 10 numaralı fıkrası

Tablo 4: Gayrimenkul Sermaye İradına Ait Gerçek Gider Uygulama Sıra Tablosu

IX. HASILAT ELDE EDİLMİYEN YILLARDAKİ GİDERLERİN İNDİRİMİ

Safi iradın tespit edilmesi için gerçek gider usulünü benimseyen mükelleflerin, söz konusu yılda giderlere katlanmasına rağmen tahsilatların gerçekleşmemesi veya takip eden senelerde gerçekleşmesi halinde katlanılan giderlerin indiriminin nasıl olacağı özellik arz etmektedir. Gayrimenkul sermaye iradında gelirler için tahsil esası geçerli olduğu belirtilmesine rağmen giderler yönünden kanunda herhangi bir usule yer verilmemiştir¹⁰³.

Hasıllarda tahsil esasının geçerliliği korunurken giderlerde tahsil esasının geçerli sayılmaması düşünülemez. Böyle olsaydı dönemsellik ilkesi gereği gelirin tespit edilmesi mümkün olmazdı. Farklı esasların belirlenmesi hasılat ile ilgili giderlerin arasındaki illiyet bağını kesmesi muhtemeldir¹⁰⁴.

Gerçek Gider Usulünü Seçen Bir Mükellefin Mesken Kira Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek

Bay Coşkun, bir daireyi 2013 yılında 150.000-TL peşin bedelle satın almış ve aldığı bu daireyi 2014 yılında 3.500-TL'ye sigorta ettirmiştir. Bay Coşkun, apartman dairesini 2014 yılında mesken olarak kiraya vermiş ve 16.200-TL kira geliri elde

¹⁰³ Tamer ÇİMRİN, Ayşe Nur ÇİMRİN, "Gayrimenkul Sermaye İradı Mükelleflerinin Hasılat Elde Edilmeyen Yıllardaki Giderlerinin İndirimi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 36, Sayı 430, Haziran 2017, s. 29.

¹⁰⁴ Emre AKIN, *Vergi Tekniği ve Mütalaat*, Baki Kulu Yayınevi, 2016, İstanbul, s. 189.

etmiştir. Bay Coşkun, gerçek gider usulünü seçmiştir. Bu durumda Bay Coşkun'un vergiye tabi kira geliri ve ödeyeceği vergi aşağıdaki gibi olacaktır:

Mükellef Bay Coşkun, Gelir Vergisi Kanununun 72/4'üncü bendi hükmü uyarınca kiraya verdiği dairenin iktisap bedeli olan 150.000-TL'nin % 5'ini yani (150.000 x % 5=) 7.500.-TL'yi, beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradının hesabında gider olarak indirebilecektir. Ayrıca 2014 yılında hesaplanan 3.000-TL'lik (150.000 x %2) amortisman gideri de safi iradın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Mükellef Bay Coşkun'un ayrıca aynı daireye ödediği 2014 yılı sigorta tutarı olan 3.500-TL gider olarak kabul edilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 74'üncü maddesi hükmüne göre safi iradın bulunması için Gelir Vergisi Kanununun 21'inci maddesine göre istisna edilen gayrisafi hâsıllata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hâsıllattan yukarıda yazılı giderler indirilir. Bu hüküm çerçevesinde mükellef Bay Coşkun'un indirebileceği gerçek gider tutarı aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$\begin{aligned}
 \text{Vergiye Tabi Hasıllata} &= \frac{\text{Vergiye Tabi İrat x Toplam Gider}}{\text{İsabet Eden Gider}} \\
 &= \frac{(16.200\text{-TL} - 3.300\text{-TL}) \times 14.000\text{-TL}}{16.200\text{-TL}} \\
 &= 11.148,14\text{-TL}
 \end{aligned}$$

Gayrisafi Kira Hasıllatı	16.200.00-TL
GMSİ İstisnası (2014 yılı için) (-)	3.300.00-TL
Kalan	12.900.00-TL
Vergiye Tabi Hasıllata İisabet Eden Gerçek Gider (-)	11.148,14-TL
Beyan Edilecek GMSİ	1.679,62-TL

X. KONUT KİRA GELİRLERİNİN BEYANI :

Aşağıda yazılı durumlarda elde edilen kira gelirinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

-Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasıllatın Gelir Vergisi Kanununun 21'inci maddesinde belirtilen istisna tutarını (elde edilen hâsıllatlara uygulanacak istisna tutarı 2017 takvim yılı için 3.900-TL, 2016 takvim yılı için 3.800-TL'dir) aşması halinde, elde edilen irat için yıllık gelir vergi beyannamesi verilmesi zorunludur.

-İstisna uygulanamayan bir konut geliri söz konusu ise tutarı Gelir Vergisi Kanununun 86/1-d maddesinde yazılı tutarı (2017 takvim yılı için 1.600-TL, 2016 takvim yılı için 1.580-TL) aşmayan kira gelirleri beyan edilmeyecektir. Söz konusu

tutarın tespitinde tevkifat ve istisna uygulanmayan diğer menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı tutarının toplamı dikkate alınacaktır.

Örnek 1:

Bay Kazım ŞİK, sahibi olduğu iki adet gayrimenkulü işyeri olarak kiraya vermiştir. Söz konusu işyerlerinden, mükellef Bay ŞİK'in 2016 takvim yılında elde ettiği kira gelirinin gayrisafi tutarı toplamı 24.000-TL olup kira gelirinin tamamı tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmiştir.

Örnekteki mükellefin kira gelirinin gayrisafi tutarı toplamı, 2016 takvim yılı için geçerli 30.000-TL'lik beyan sınırını geçmemektedir. Bu nedenle mükellef Bay ŞİK, Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c maddesi gereğince yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyecektir.

Örnek 2:

Mükellef Bay Murat, 2016 yılı içerisinde mesken olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden 3.000-TL, işyeri olarak kiraya verdiği başka bir gayrimenkulünden de 10.000-TL kira geliri elde etmiştir. İşyeri kira gelirinden 2.000-TL vergi tevkifatı yapılmıştır. Mükellef safi iradın tespitinde götürü gider usulünü seçmiştir.

Bay Murat, 2016 yılında ayrıca 12.000-TL serbest meslek kazancı elde etmiştir.

Mükellef serbest meslek kazancı için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadır. Mükellefin mesken kira geliri, 2016 takvim yılı gelirlerine uygulanan 3.800-TL'lik istisna haddinin altında kalmaktadır. Ancak serbest meslek kazancını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorunda olduğundan dolayı mesken istisnasından yararlanamayacaktır. Ayrıca mesken kira geliri tutarı GVK 86-1/d maddesinde belirtilen 1.580-TL'lik beyan sınırını da geçmektedir. Bu nedenle mükellefin mesken kira geliri için mutlak suretle yıllık beyanname vermesi gerekmektedir.

İşyerinden elde edilen kira gelirinin beyan konusu yapıp yapılmayacağına ise, 2016 yılında geçerli beyan sınırına ilişkin tutarla yapılan kıyaslamaya göre karar verilecektir. Yapılan açıklamalar doğrultusunda vergiye tabi gelir aşağıdaki gibi olacaktır.

Kazanç ve İratlar Toplamı	
Mesken (3.000-TL)	
İş yeri (10.000-TL)	
Serbest Meslek Kazancı (12.000-TL)	
Vergiye Tabi Gelir Toplamı	25.000-TL

Elde edilen vergiye tabi gelir toplamı, 2016 yılı için geçerli beyan sınırı olan 30.000-TL'den düşük olduğundan iş yeri kira geliri verilecek yıllık gelir vergisi

beyanına dâhil edilmeyecektir. Verilecek beyannameye mesken kira geliri dâhil edilecektir.

Mükellef Bay Murat'ın beyan edeceği safi iradın hesaplanması ise şu şekilde olacaktır:

Serbest Meslek Kazancı	12.000,00-TL
Gayri Menkul Sermaye İradı Mesken (3.000,00-TL)	3.000,00-TL
Giderler (-) (3.000,00-TL x % 25)	750,00-TL
Safi İrat (3.000-TL – 750-TL)	2.250,00-TL
-GELİR VERGİSİ MATRAHI	14.250,00-TL

Örnek 3:

Tekirdağ ilinde ikamet eden Bay Ümit, Tertipler Limited Şirketi'nde muhasebe müdürü olarak çalışmaktadır. Elde ettiği ve tamamı tevkifata tabi tutulmuş ücret gelirinin yıllık gayrisafi tutarı toplamı 90.400-TL'dir. Aynı zamanda söz konusu şirketin %60 payına sahip ortağı olup firmanın 2012 yılına ait kârını 2016 yılında dağıtımına tabi tutması nedeniyle elde ettiği kâr payı tutarı 16.200-TL'dir.

Bu gelirlerin yanı sıra söz konusu ilde bulunan ve kiraya verdiği konuttan 2016 yılında elde ettiği gayrimenkul sermaye iradının yıllık gayrisafi tutarı da 11.000-TL'dir. Bay Ümit gayrimenkul sermaye iradının beyanında götürü gider usulünü seçmiştir. Mükellefin başkaca bir geliri bulunmamaktadır.

Elde edilen mesken kira gelirinin yanı sıra ücret ve menkul sermaye iradı gelirleri de bulunmaktadır. Bu durumda mükellefin gayrimenkul istisnasından faydalanabilmesi için söz konusu gelirlerin gayri safi tutarlarının toplamı, Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinde yazılı tarifinin 3. diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2016 yılında elde edilen gelirler için 110.000 TL) aşmaması gerekmektedir. 103'üncü maddede belirtilen tutarla yapılan kıyaslamada, elde edilen gelirlerin beyan zorunluluğu olup olmadığı önem arz etmemektedir. Mükellefin elde ettiği gelirlerin gayrisafi tutarı toplamı aşağıdaki gibidir.

Ücret	: 90.400,00 TL
Menkul Sermaye İradı	: 16.200,00 TL
<u>Gayrimenkul Sermaye İradı</u>	<u>: 11.000,00 TL</u>
TOPLAM	: 117.600,00 TL

Mükellefin elde ettiği gelirler toplamı 110.000-TL'yi aştığından mükellef gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanamayacaktır. Ayrıca elde edilen konut kira geliri tevkifata tabi tutulmamıştır. Bu durumda istisnaya ve tevkifata tabi olamayan gayrimenkul sermaye iradı elde edildiğinden, söz konusu iradın GVK.'nun 86/1-d maddesindeki 1.580 TL'lik beyan sınırı ile karşılaştırılması gerekmektedir. Mükellefin 11.000 TL'lik gayrimenkul sermaye iradı beyan sınırını geçtiğinden yıllık gelir vergisi beyannameyi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Mükellef, elde ettiği ve tamamı vergi tevkifatına tabi tutulan ücret gelirini yıllık beyannameye Gelir Vergisi Kanununun 86/1-b maddesi uyarınca dahil etmeyecektir.

Tam mükellef kurumdan elde edilen 16.200-TL'lik kâr payının yarısı ise GVK'nın 22'nci maddesi gereğince istisnadır. Yapılan açıklamalar doğrultusunda vergiye tabi gelir aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Kazanç ve İratlar Toplamı Kâr Payı (16.200-TL)	16.200-TL
Kazanç ve İratların İstisna Haddi İçinde Kalan Kısmı (-) - Kâr Payı (16.200-TL x ½ =) (8.100-TL)	8.100-TL
Vergiye Tabi Gelir Toplamı	8.100-TL

Elde edilen vergiye tabi gelir toplamı 2016 yılı için geçerli beyan sınırı olan 30.000-TL'den düşük olduğundan kâr payı geliri verilecek yıllık gelir vergisi beyanına dâhil edilmeyecektir. Verilecek beyannameye mesken kira geliri dahil edilecektir. Mükellef safi iradın tespitinde götürü gider usulünü seçmiştir. Safi iradın tespiti ise şu şekilde hesaplanacaktır:

Gayrisafi İrat Mesken (11.000-TL)	11.000-TL
Giderler (-) (11.000-TL x % 25)	2.750-TL
Safi İrat (11.000-TL – 2.750-TL)	8.250-TL

Yukarıdaki veriler doğrultusunda mükellefin yıllık gelir vergisi beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

Gayrimenkul Sermaye İradı - Konut Kira Geliri (8.250-TL)	8.250,00-TL
Kâr	8.250,00-TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	8.250,00-TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	1.237,50-TL

Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	1.237,50-TL
---------------------------------------	--------------------

XI. İŞYERİ KİRA GELİRLERİNİN BEYANI

Elde edilen işyeri kira gelirinun yıllık beyanname ile beyan edilip edilmeyeceği aşağıda yapılan açıklamalara göre tespit edilecektir.

-Elde edilen gelir sadece vergi tevkifatına tabi tutulmuş işyeri kira geliri ise söz konusu gelirin Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin 2. gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde gelirin tamamı beyan edilip yapılan tevkifatlar hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Aşmaması halinde söz konusu gelir için yıllık gelir vergisi beyanname si verilmeyecektir.

-Elde edilen gelir, vergi tevkifatına tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı gelirlerinden oluşması halinde gelirler toplamı Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin 2. gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde bütün gelirler beyan edilecektir.

-Vergi tevkifatı uygulanmayan bir işyeri geliri söz konusu ise Gelir Vergisi Kanununun 86/1-d maddesinde yazılı tutarı (2017 takvim yılı için 1.600 TL, 2016 takvim yılı için 1.580 TL) aşmayan kira gelirleri beyan edilmeyecektir. Söz konusu tutarın tespitinde tevkifat ve istisna uygulanmayan diğer menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı tutarının toplamı dikkate alınacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 3'üncü maddesinin 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere oturma veya çalışma izni alarak 6 aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri gerekmektedir. Bu vatandaşlarımızdan bir takvim yılı içinde 6 aydan daha fazla süreyle Türkiye'de oturanlar ile kesin dönüş yaparak Türkiye'ye yerleşenler ise tam mükellefiyet esasında vergilendirileceklerdir. Buna göre Gelir Vergisi Kanununun 86'ncı maddesinin 2 numaralı bendi uyarınca dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek söz konusu vatandaşlarımızın Türkiye'de elde ettiği gelirin sadece:

- Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kâr paylarından;

- Değer artış kazançları veya arızı kazançlardan;

- Yukarıda sayılan kazanç ve iratların birkaçı veya tamamından;

ibaret olması halinde, gelir toplanmayacak ve beyanname verilmeyecektir.

11. MENKUL SERMAYE İRADI

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya parayla temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, kira, faiz ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır. Bu tanım dikkate alındığında menkul sermaye iradından söz edebilmek için öncelikle;

1-Elde edilen iradın ticari, zirai veya mesleki faaliyet dışında elde edilmiş olması,

2-İradın nakdi sermaye veya para ile temsil edilebilen tahvil, hisse senedi gibi değerlerden elde edilmiş olması,

3-İradın; kâr payı, faiz, kira veya benzeri şekilde elde edilmiş bulunması gerektiği görülmektedir.

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 ipotège 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 kâr payının, sermayesinin veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.

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

-Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları,

-Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,

-Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotēge 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 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 (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzelkişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.)

-Tüzel kişiliği haiz yardım sandıkları, emekli sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından;

-On yıldan az süreyle aidat veya prim ödeyerek ayrılanlara ödenen tutarlar,

-On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile maluliyet, vefat veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları.

-Bireysel emeklilik sisteminden;

-On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (28/03/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil),

-On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlarla bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil),

-Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden maluliyet, vefat veya tasfiye gibi zorunlu nedenler ile ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil).

Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde dikkate alınır¹⁰⁵.

I. MENKUL SERMAYE İRADI SAYILMAYAN UNSURLAR

Menkul sermaye iradı sayılmayan unsurlar Gelir Vergisi Kanununun 76'ncı maddesinde belirtilmiştir.

-Menkul kıymetin kuponlu veya kuponsuz olarak satılması

¹⁰⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Menkul Sermaye İradı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi*, Şubat 2018.

-Menkul kıymetlerin vadesi gelmemiş kuponlarıyla veya kuponsuz olarak satılması karşılığında elde edilen gelir menkul sermaye iradı sayılmamaktadır. Ancak menkul kıymet vadesi gelmiş kuponu ile birlikte satılıyorsa, kupon bedeli satışı yapanın elde ettiği menkul sermaye iradı sayılarak vergilendirilecektir.

-İştirak hisselerinin devir ve temlik

-Gerçek kişilerce sadece iştirak hisselerinin devir ve temlike konu edilmesi durumunda elde edilen gelir menkul sermaye iradı olarak kabul edilmemektedir. Ancak bu devir ve temlikte iştirak hissesinin tahakkuk etmiş kâr payı da varsa, bu kâr payı tutarı menkul sermaye iradı sayılacaktır.

-Menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyeler

-Menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralar ile itfa dolayısıyla verilen ikramiyeler de menkul sermaye iradı sayılmamaktadır. Tahvil bedelinin itfası veya şirketin tasfiyesi ya da sermayenin azaltılması nedeniyle hisse senetleri bedelinin itfası karşılığında yapılan ödemeler, şahıslarca daha önce işletmeye koymuş oldukları sermayeyi geri almalarını ifade etmektedir. Bu nedenle kişilerin işletmeye koydukları sermayelerini geri almaları menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmemektedir.

II. SAFİ İRAT

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

2-Temettü hisseleri ile faizlerin tahsil giderleri

3-Menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi, resim ve harçlar

III. MENKUL KIYMETLERDEN VE DİĞER SERMAYE PİYASASI ARAÇLARINDAN ELDE EDİLEN GELİRLERDE GEÇİCİ 67. MADDE KAPSAMINDA VERGİ TEVKİFATI

1. Bankalar ve Aracı Kurumlarca Yapılacak Tevkifat

a. Tevkifat Yapmakla Sorumlu Olanlar

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında düzenlenen tevkifat,

-5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan bankalar ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ile

-2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan aracı kurumlar tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Sermaye piyasasında aracılık, sermaye piyasası araçlarının 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 30 ve 31'inci maddeleri çerçevesinde yetkili kuruluşlar tarafından kendi ad ve hesabına, başkası ad ve hesabına, kendi adına başkası hesabına ticari amaçla alım satımı işlemleri ile gerçekleşir.

b. Tevkifat Kapsamında Olan Gelirler

- Hisse senedi alım-satım kazançları (Geçici 67/1),
 - Devlet tahvili ve Hazine bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları (Geçici 67/1),
 - Özel sektör tahvil ve bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları(Geçici 67/1),
 - Mevduat faizleri (Geçici 67/4),
 - Repo gelirleri (Geçici 67/4),
 - Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr-zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumları tarafından kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları (Geçici 67/4),
 - Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler (Geçici 67/1),
 - Menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon piyasalarında işlem gören diğer menkul kıymetlerin gelirleri (Geçici 67/1),
 - Hazine veya diğer kamu tüzel kişiliklerince çıkarılan menkul kıymetlerin faiz gelirleri ve alım-satım kazançları (Geçici 67/1),
 - Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler (Geçici 67/1),
 - Aracı kuruluş varantlarından elde edilen gelirler (Geçici 67/1),
- tevkifata tabi olacaktır.

c. Tevkifat Kapsamında Olmayan Gelirler¹⁰⁶

aa. Bankalar ve Aracı Kurumların Kendi Bünyesinde Oluşan Gelirleri

Bankalar veya aracı kurumlar tarafından gerçekleştirilecek kesinti, elde edilmesine aracılık ettikleri kazançlarla ilgilidir. Dolayısıyla bu kurumların kendi portföylerinde bulunan menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçlarından elde ettikleri kazançlar kesinti kapsamında değildir. Örneğin, bir bankanın Hazine tarafından düzenlenen ihaleden kendi portföyü için satın aldığı devlet tahvilini itfaya kadar elinde tutarak elde ettiği faiz geliri üzerinden kesinti yapılmayacaktır. Söz konusu tahvilin

¹⁰⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, *G.V.K. Geçici 67. Madde Uygulaması İle İlgili Olarak Gerçek Kişilere Yönelik Vergi Rehberi*, Şubat 2018.

itfadan önce bir gerçek veya tüzel kişiye satılması durumunda da bankanın elde edeceği gelir kesinti kapsamında değildir.

Aynı şekilde, bir bankanın kendi portföyünde bulunan bir menkul kıymeti başka bir bankaya satması durumunda da banka tarafından elde edilen gelir üzerinden kesinti yapılmayacaktır. Öte yandan, bankanın başka bir banka veya aracı kurumu aracılığıyla menkul kıymet satın alması halinde bu menkul kıymetlerle ilgili olarak elde edeceği gelirden sorumlular tarafından kesinti yapılacaktır.

bb. Genel Düzenlemenin İstisnaları

Geçici 67'nci maddenin (1) numaralı fıkrasında yer alan düzenleme uyarınca,

-Hazine (Eurobond) ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım-satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ve bunların dönemsel getirilerinin tahsili

- Hisse senetleri kâr payları,

-Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler,

-Sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler,

-Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faiz gelirleri,

-Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler tevkifat kapsamında olmayacaktır.

Bunlar dışında;

-Geçici 67'nci maddenin (9) numaralı fıkrasında yer alan düzenleme uyarınca, 01/01/2006'dan önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılmasıyla sağlanan gelirler,

-Geçici 67'nci maddenin (10) numaralı fıkrasında yer alan düzenleme uyarınca, 01/01/2006'dan önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler tevkifata tabi olmayacaktır.

d. Gelirleri Üzerinden Tevkifat Yapılacaklar

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan emeklilik yatırım fonları dışında kalan gerçek veya tüzel kişilerin elde ettikleri gelirler tevkifat kapsamındadır. Tevkifatın gerçekleştirilmesinde, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergiden muaf olup olmamasının, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının

bir önemi bulunmamaktadır. Elde edilen gelirlerin vergiden istisna olup olmamasının da tevkifat uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

e. Tevkifat Oranları

aa. Geçici 67'nci Maddenin (1) Nolu Fıkrası Kapsamında Elde Edilen Gelirler

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67'nci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında tevkifata tabi olacak gelirler yukarıdaki sunularda açıklanmıştır. Bu kapsamda banka ve aracı kurumların menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler üzerinden yapmakla yükümlü oldukları tevkifat,

-Sermaye şirketlerinin (Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar),

-Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonların,

-Türkiye'de münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan sınırlı sorumlu ortaklıklar, ülke fonları, kurum ve kuruluş fonları ve yatırım kuruluşları gibi yabancı kurumsal yatırımcıların tümü 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikteki mükelleflerin, geçici 67'nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında elde ettikleri gelirleri üzerinden **% 0 oranında kesinti yapılacaktır.**

Dolayısıyla, yukarıda sayılanların dışında kalan kurumlar ile tam ve dar mükellef gerçek kişilerin, geçici 67'nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında elde ettikleri gelirler, **% 10 oranında** tevkifata tabi tutulacaktır.

bb. Hisse Senetlerine İlişkin Olarak Elde Edilen Kazançlar Üzerinden Yapılacak Tevkifat¹⁰⁷

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan oran (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç);

-Hisse senetlerine ilişkin olarak elde edilen kazançlar,

-Hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar,

-Hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören aracı kuruluş varantlarından,

-Hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar

¹⁰⁷ Onur GÖK, "Tam Mükellef Gerçek Kişiler Tarafından Elde Edilen Menkul Sermaye İratlarının Beyanı," *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 222, Mart 2018,s. 87.

için % 0 olarak uygulanacaktır.

MENKUL SERMAYE İRADININ TÜRÜ BEYAN DURUMU ÖZELLİKLERİ		
Mevduat faizleri	Beyan Dışı	Vergi kesintisine tabi tutulmuştur. Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Özel finans kurumlarınca (katılım bankalarınca) ödenen kar payları	Beyan Dışı	
Repo gelirleri	Beyan Dışı	
01.01.2006'dan itibaren ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarının faiz gelirleri	Beyan Dışı	
01.01.2006 'dan itibaren yurtiçinde ihraç edilen özel sektör tahvillerinin faiz gelirleri(Yurt içinde ihraç edilen kira sertifikaları dahil)	Beyan Dışı	
01/01/2006'dan sonra ihraç/iktisap edilenler hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller	Beyan Dışı	
Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Kurumlar vergisi mükelleflerince 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımı halinde,	Beyan Dışı	İstisna

gerçek kişilerce elde edilen kar payları		
--	--	--

Tablo 5: Menkul Sermaye İradının Beyan Durumuna İlişkin Tablo 1

MENKUL SERMAYE İRADININ TÜRÜ BEYAN DURUMU ÖZELLİKLERİ		
Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
01.01.2006 tarihinden önce ihraç/iktisap edilen hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller	1.580 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 1.580 TL'lik beyan haddinin aşılması halinde beyan edileceklerdir.
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	1.580 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 1.580 TL'lik beyan haddinin aşılması halinde beyan edileceklerdir.
Kıyı bankacılığında (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri		
Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (faiz, repo, kar payı v.b.)		
Her çeşit alacak faizleri		
01.01.2006'dan önce TL cinsinden ihraç edilen her çeşit tahvillerin faiz gelirleri	2016 takvim yılı gelirleri için uygulanacak indirim oranı % 100 olduğu için beyan edilmeyecektir.	

Tablo 5: Menkul Sermaye İradının Beyan Durumuna İlişkin Tablo 2

MENKUL SERMAYE İRADININ TÜRÜ BEYAN DURUMU ÖZELLİKLERİ		
01.01.2006'dan önce ihraç edilen her çeşit tahvil ve Hazine bonusu faiz gelirleri (döviz, altına veya başka bir değere endekli)	İndirim oranı uygulanmayacak olup, toplam tutarı 30.000 TL'yi aşılıyorsa beyanda bulunulacaktır.	Tevkifat uygulanan gelirlere ilişkin 30.000 TL'lik tutarı aşması halinde beyan edilecektir.
Eurobondlardan elde edilen faiz gelirleri		
Tam mükellef kurumlar tarafından yurtdışında ihraç edilen tahviller ve tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler	Toplam tutarı 30.000 TL'yi aşılıyorsa beyanda bulunulacaktır.	
1999-2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtımını halinde gerçek kişilerce elde edilen kar payları	Elde edilen kar payının net tutarına bu tutarın 1/9'u eklenerek bulunacak tutarın yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 30.000 TL'yi aşılıyorsa beyanda bulunulacaktır.	
Her nev'i hisse senetlerinin kar payları	Elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı gelir	
İştirak hisselerinden doğan kazançlar	vergisinden istisna olup, kalan tutar 30.000 TL'yi	
Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen	aşılıyorsa beyanda bulunulacaktır.	

kar payları		
-------------	--	--

Tablo 5: Menkul Sermaye İradının Beyan Durumuna İlişkin Tablo 3

12. DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR

Diğer kazanç ve iratlar grubuna dahil olan gelirlerin vergilendirilebilmesi için mutlaka Kanunun mükerrer 80 ve 82. maddelerinde ismen sayılmış olması gerekmektedir.

I. DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80'inci maddesinde, 6 bent halinde sayılan mal ve hakların elden çıkartılmasından doğan kazançlar, değer artış kazancı olarak kabul edilmiştir. Kanunda “elden çıkarma” deyimi kullanılarak geniş bir tanımlama yapılmıştır. Elden çıkarma deyimi madde hükmünde sayılan mal ve hakların satılmasını, bir ivaz karşılığı devir ve temlikini, trampa edilmesini, takasını, kamulaştırılmasını, devletleştirilmesini ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

1. Menkul Kıymetlerin ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesi Ve Beyanı

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80'inci maddesine göre menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir. Bunun yanı sıra menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkartılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesinde 01.01.2006'dan önce ihraç/iktisap edilmesi önem arz etmektedir¹⁰⁸. 5281 sayılı kanunla, 01.01.2006'dan itibaren geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80'nci maddesinin 1'inci bendi “İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar” şeklinde değiştirilmiştir. Bu kapsamda;

-İvazsız olarak iktisap edilen hisse senetlerinin,

¹⁰⁸ 232 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

-Tam mükelleflere ait olup iki yıldan fazla elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar gelir vergisinin konusuna girmemektedir. Yani bu kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Yukarıda açıklanan durum dışındaki menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergiye tabidir. Söz konusu menkul kıymetlerin alım-satımından elde edilen değer artış kazançlarında vergilendirmeye esas alınacak kazanç, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81'inci maddesine göre elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan kıymetin maliyet bedeli ile elden çıkarılma dolayısıyla yapılan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesiyle bulunacaktır. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81'inci maddesinin son fıkrasında mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumunca belirlenen toptan üretici fiyat endeksindeki (ÜFE) artış oranında artırılarak tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Öte yandan, 5281 sayılı Kanunla mükerrer 81'inci maddeye eklenen hüküm ile 01/01/2006'dan itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere, endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şartı getirilmiştir.

Hisse senedinin iktisap tarihi 01.01.2006'dan itibaren ise alım satım esnasında oluşan kazanç üzerinden Geçici 67'nci madde gereğince banka ve aracı kurum tarafından kesinti yapılacaktır. Yapılan vergi tevkifatı tam ve dar mükellef gerçek kişiler açısından nihai vergi yükü olmakta, söz konusu gelirler için belirtilen mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile münferit beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır. Söz konusu gelirin ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi durumunda ise gelirin ticari kazançta dahil edilmesi gerekmektedir. Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler geçici 67'nci maddeye göre tevkifata tabi değildirler. Bu gelirler için değer artışı kazancı kapsamında yıllık beyanname de verilmeyecektir. 01.01.2006'dan itibaren iktisap ettiğimiz hisse senedi İMKB'da işlem görmüyor, banka ve aracı kurum vasıtasıyla alım ve satıma konu edilmemiş ise bu tür hisse senetlerinin satışından elde edilecek kazancın vergilendirilmesi mükerrer 80/1 madde kapsamında olacaktır.

2. Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklığı Hisse Senetleri Alım – Satım Kazançları

01.10.2006'dan itibaren geçerli olmak üzere 5527 sayılı kanunla yapılan düzenlemeyle, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin alım satımından elde edilen gelirler Geçici 67'nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamına alınmıştır. Menkul kıymet yatırım ortaklıkları hisse senetlerinin 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilmesi ve 01.01.2006'dan sonra elden çıkarılması sonucunda oluşan gelirler için Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci

maddesinin 8'inci bendi hükmü gereği yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır.

3. 01.01.2006 Tarihinden İtibaren İhraç Edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonosunun Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

Banka ve aracı kurum vasıtasıyla alım-satıma konu olan Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarından doğan kazanç geçici 67'nci madde kapsamında vergi kesintisine tabidir. Yapılan vergi kesintisi tam ve dar mükellef gerçek kişiler açısından nihai vergi yükü olmakta, söz konusu gelirler için belirtilen mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile münferit beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır. Söz konusu gelirin ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi durumdaysa gelirin ticari kazançta dahil edilmesi gerekmektedir.

01.01.2006'dan itibaren ihraç edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu banka ve aracı kurum vasıtasıyla alım-satıma konu edilmemişse bu tür menkul kıymetlerin satışından elde edilecek kazancın tamamı için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Söz konusu kazanç ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80'inci maddesinde herhangi bir istisna bulunmamaktadır. Ancak devlet tahvilleri ve hazine bonolarının elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen "üretici fiyatları genel endeksi" (ÜFE) artış oranında arttırılabilecektir. Diğer taraftan endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şartı getirilmiştir.

4. Eurobondların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

Eurobondların elden çıkarılmasından doğan kazanç, elden çıkarma karşılığında elde edilen yabancı para tutarının Türk Lirası karşılığında, bunların alımında ödenen yabancı para tutarının Türk Lirası karşılığı ve varsa alım-satım giderlerinin düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre, bankalar ve aracı kurumlar tarafından menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark ile alış ve itfa bedelleri arasındaki fark ve dönemsel getiriler üzerinden kesinti yapılması gerekmekte ancak, Hazine tarafından ihraç edilen Eurobondların itfası ve alım-satımı neticesinde elde edilen gelirler madde kapsamında yer almamaktadır. Bu durumda, gerek 01/01/2006'dan önce gerekse bu tarihten sonra Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım-satımından elde edilen değer artış kazançlarının tam ve dar mükellef gerçek kişiler yönünden vergilendirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

a. Tam Mükellef Gerçek Kişilerce Eurobondların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

Tam mükellef gerçek kişilerce, 31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilen Eurobondlardan değer artış kazancı elde edilmiş olması halinde, maliyet bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra bulunacak kazançtan belirtilen Kanunun mükerrer

80'inci maddesinde yer alan istisna (2016 yılı için 24.000 TL, 2017 yılı için 24.000 TL) düşüldükten sonra kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir. Kazancın tespitinde maliyet bedeli, menkul kıymetin elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumunca belirlenen üretici fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilecektir. 01/01/2006'dan önce ihraç edilen Eurobondların elden çıkarılması durumunda, artış oranı % 10'dan az olsa bile kazancın tespiti sırasında endeksleme yapılabilecektir. 01/01/2006'dan sonra ihraç edilen Eurobondlardan alım-satım kazancı elde edilmesi durumunda da, maliyet bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra bulunacak kazanç, tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalar tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışına ihraç edilen tahvillerin alım ve satım kazançları için de geçerlidir.

b. Dar Mükellef Gerçek Kişilerce Eurobondların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

07/07/2006'dan itibaren yürürlüğe giren 5527 sayılı kanunla, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67'nci maddesinin (7) numaralı fıkrasına eklenen cümlede, anılan maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca kesintiye tabi tutulsun veya tutulmasın dar mükellef gerçek kişi veya kurumlarca Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için münferit veya özel beyanname verilmeyeceği açıklanmıştır. Bu çerçevede dar mükellef gerçek kişi veya kurumların Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağladıkları kazançlar münferit veya özel beyan konusu yapılmayacaktır. Bu uygulamada Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin ihraç tarihinin bir önemi bulunmamaktadır.

5. Özel Sektör Tarafından İhraç Edilen Tahvillerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

01.01.2006'dan önce ihraç edilmiş olan Özel sektör tahvilinin 2006 ve takip eden yıllarda elden çıkarılması sonucunda sağlanan değer artış kazançları için yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmesi gerekip gerekmediğine aşağıda yapılan açıklamalar çerçevesinde karar verilmesi gerekmektedir.

01.01.2006'dan sonra özel sektör tarafından ihraç edilen tahvillerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesi ise geçici 67'nci madde uyarınca yapılacak kesinti ile olacaktır. Yapılan vergi kesintisi tam ve dar mükellef gerçek kişiler açısından nihai vergi yükü olmakta, söz konusu gelirler için belirtilen mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyanamesi ile münferit beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır. Söz konusu gelirin ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi durumunda ise söz konusu gelirin ticari kazançta dahil edilmesi gerekmektedir. 01.01.2006'dan itibaren ihraç edilen özel sektör tahvilleri, banka ve aracı kurum vasıtasıyla alım-satıma konu edilmemişse bu tür menkul kıymetlerin satışından elde edilecek kazancın tamamı için yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmesi gerekmektedir.

6. Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin alım satımından doğan kazançların vergilendirilmesinde, özel sektör tarafından ihraç edilen tahvillerin elden çıkartılmasından doğan kazançlara ilişkin açıklamalar bu kazançlar için de geçerlidir.

7. Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Değer Artışı Kazancı

- Bina, arazi, maden ve menba suları, taş ocakları, madenler, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuzlalar, tuğla ve kiremit harmanları ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatının,

- Dalyanların ve voli mahallerinin,

-Gayrimenkul olarak tescil edilen hakların ve

-Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtalarının, 5 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir. (01.01.2007'den önce iktisap edilenler için 4 yıl). Bu hükümler karşısında ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak 5 yıldan fazla bir süre elde tutulduktan sonra elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergilendirilmeyecektir.

Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazancın tespitinde de maliyet bedeli endekslemesi yapılabilecek (endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır) ve 2016 yılı için 11.000 TL'lik istisnadan yararlanılabilecektir. Gayrimenkullerde iktisap, Türk Medeni Kanununun 70'inci maddesi uyarınca, tapuya tescille olmaktadır. Ancak gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel hallerde iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir.

8. Telif Hakları ve İhtira Beratlarının Elden Çıkarılması

Telif haklarının ve ihtira beratlarının mucitleri, müellifleri ve bunların kanuni mirasçıları haricindeki kişiler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancıdır.

9. Ortaklık Haklarının veya Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak sayılmaktadır. Burada unutulmaması gereken husus, bu bent kapsamına hisse senedine bağlanmamış ortaklık payları veya hisseleri girmektedir. Bu nedenle anonim şirketlere ait hisse senetleri ile eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarının hisse senetlerinin elden çıkarılması bu madde kapsamında değerlendirilmeyecektir. Buna karşılık limited şirket, adi komandit şirket ve kollektif

şirket ortaklık payları ile kooperatif hisselerinin elden çıkarılması bu madde kapsamında değerlendirilmelidir.

10. Diğer Hakların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasında doğan kazançlar değer artışı kazancıdır. Bu bent kapsamındaki hakları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

- Arama hakları,
- İşletme hakları,
- İmtiyaz hakları ve ruhsatları,
- Alâmeti farika hakları,
- Marka hakları,
- Ticaret unvanı,
- Her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları,
- Sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilere, gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar.

11. Faaliyeti Durdurulan Bir İşletmenin Kısmen veya Tamamen Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilmektedir.

II. VERGİLENDİRİLMEMEYECİK DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI

Aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

-Şahsi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam edilmesi ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.

-Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen şahsi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bir bütün olarak devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen şahsi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık hissesi alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır).

-Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar mucibince nev'i değiştirerek sermaye şirketine dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil

değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)

DEĞER ARTIŞ KAZANCI TÜRÜ BEYAN DURUMU ÖZELLİKLERİ		
Hisse senedinin iktisap tarihi 01.01.2006'dan sonraysa alım satım sırasında oluşan kazanç üzerinden	Geçici 67'nci madde gereğince banka ve aracı kurum tarafından vergi tevkifatı yapılacaktır.	Bu gelirler için değer artışı kazancı kapsamında yıllık veya münferit beyanname verilmez.
Tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören ve 1 yıldan fazla elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler	Geçici 67'nci madde kapsamında kesintiye tabi değildirler.	Bu gelirler için değer artışı kazancı kapsamında yıllık veya münferit beyanname verilmez.
Banka ve aracı kurum vasıtasıyla alım ve satıma konu edilmeyen 01.01.2006'dan itibaren iktisap edilen ve Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem görmeyen hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler	Kazancın vergilendirilmesi mükerrer 80'inci maddenin 1'inci bendi kapsamında olacaktır.	Bu gelirler için değer artışı kazancı kapsamında yıllık veya münferit beyanname verilir.
Menkul kıymet yatırım ortaklıkları hisse senetlerinin 01.01.2006'dan sonra iktisap edilmesi ve 01.01.2006'dan sonra elden çıkarılması sonucunda oluşan gelirler	Geçici 67'nci madde kapsamında kesintiye tabidir.	Geçici 67'nci maddenin 8'inci bendine göre yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Tablo 6: Değer Artış Kazancının Beyan Durumuna İlişkin Tablo 1

DEĞER ARTIŞ KAZANCI TÜRÜ BEYAN DURUMU ÖZELLİKLERİ		
01.01.2006'dan önce ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonosunun elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar	Hazine bonusu veya Devlet tahvilinin iktisap bedeli ÜFE artış oranında (elden çıkarıldığı ay hariç) artırılarak yeni tespit edilecek maliyet bedelini söz konusu menkul kıymetin satış hasılatından düşülmesi ile elde edilen kazanç belirlenecektir.	Kazanç toplamının istisna tutarı olan 24.000 TL'sine eşit veya altında ise söz konusu gelirler için yıllık gelir vergisi beyanname verilmez.
01.01.2006 'dan itibaren ihraç edilen Özel Sektör Tahvili Devlet tahvili ve Hazine bonosunun elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar	Banka ve aracı kurum vasıtasıyla alım ve satıma konu olan Devlet Tahvili ve Hazine Bonosundan doğan kazanç Geçici 67'nci madde kapsamında tevkifata tabidir.	Bu gelirler için değer artışı kazancı kapsamında yıllık veya münferit beyanname verilmez.
01.01.2006'dan itibaren ihraç edilen Özel Sektör Tahvili, Devlet Tahvili ve Hazine Bonusu banka ve aracı kurum vasıtasıyla alım ve satıma konu edilmeyen	Hazine bonusu veya Devlet tahvilinin iktisap bedeli ÜFE artış oranında (elden çıkarıldığı ay hariç) artırılarak yeni tespit edilecek maliyet bedelini söz konusu menkul kıymetin satış hasılatından düşülmesi ile elde edilen kazanç tespit edilecektir. Endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şartı	Bu gelirler için değer artışı kazancı kapsamında yıllık veya münferit beyanname verilir.

	getirilmiştir.	
--	----------------	--

Tablo 6: Değer Artış Kazancının Beyan Durumuna İlişkin Tablo 2

DEĞER ARTIŞ KAZANCI TÜRÜ BEYAN DURUMU ÖZELLİKLERİ		
01.01.2006'dan önce ihraç edilen Eurobondlar ile tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışına ihraç edilen tahvillerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar	Eurobondun iktisap bedeli ÜFE artış oranında (elden çıkarıldığı ay hariç) artırılarak (artış oranında % 10 şartı yoktur) yeni tespit edilecek maliyet bedelini söz konusu menkul kıymetin satış hasılatından düşülmesi ile elde edilen kazanç belirlenecektir.	Kazanç toplamının istisna tutarı olan 24.000 TL'sine eşit veya altında ise söz konusu gelirler için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmez.
01.01.2006'dan itibaren ihraç edilen Eurobondlar ile tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışına ihraç edilen tahvillerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar	Hazine bonosu veya Devlet tahvilinin iktisap bedeli ÜFE artış oranında (elden çıkarıldığı ay hariç) artırılarak yeni tespit edilecek maliyet bedelini söz konusu menkul kıymetin satış hasılatından düşülmesi ile elde edilen kazanç belirlenecektir. Endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şartı getirilmiştir.	Safi değer artış tutarı ne olursa olsun beyan edilir.
Dar mükellef gerçek kişiler tarafından Eurobondların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar	Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin, ihraç tarihine bakılmaksızın, elden çıkarılmasından	Geçici 67'nci maddenin 7'nci bendine göre yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır.

	sağladıkları kazançlar münferit beyanname verilmez.	
--	---	--

Tablo 6: Değer Artış Kazancının Beyan Durumuna İlişkin Tablo 3

III. DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARINDA MALİYET BEDELİNİN TESPİTİNDE KREDİ FAİZLERİNİN DURUMU

Değer artış kazançlarında maliyet bedelinin tespitinde banka kredi faizlerinin nasıl dikkate alınacağı ile ilgili olarak Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29/02/2012 tarihli özelgede “2007’nin Temmuz ayında satın aldığınız gayrimenkulü 5 yıldan az bir sürede satılması halinde, bu satıştan elde edilen gelir değer artış kazancı kapsamında olup, bu kazançla ilişkin olarak gayrimenkulün elde edilme bedelinin tespit edilmesinde, tapuda kayıtlı olan değeri baz alınarak endekslemeye tabi tutulacaktır. Satış tarihine kadar ödenmiş olan konut kredisi faizleri ile alışı ilişkin diğer giderlerin ise, elde edilme bedelinin tespit edilmesinde maliyete dahil edilmesi (endekslemeye tabi tutulmaksızın) mümkün bulunduğu” belirtilmiştir.

IV. ARIZİ KAZANÇLAR

1. 24.000 TL(2017)’lik İstisnaya Tabi Olan Arızı Kazançlar

Gelir Vergisi Kanununun 82’nci maddesinde vergiye tabi arızı kazançlar tek tek sayılmıştır. Bu kazançlardan;

-Arızı olarak ticari işlemlerin gerçekleştirilmesinden veya bu nitelikte işlemlere tavassuttan elde edilen kazançlar;

-Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetiyle serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen hasılat;

-Gayrimenkullerin boşaltılması veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştamallıklar,

-Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti dolayısıyla tahsil edilen hasılat toplamının 24.000 TL’lik kısmı gelir vergisinden müstesnadır. Söz konusu istisna tutarını geçen bir tutarın bulunması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekecektir. Ayrıca yukarıda bahsedilen arızı kazançlardaki hasılat deymi, alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilen menfaatleri ifade etmektedir.

Arızı kazanç; arızı ticari muamelede satış bedelinden maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler indirilerek diğerlerinde ise hasıllattan belgelendirilmek kaydıyla yapılan giderler indirilerek tespit edilir.

2. Tamamı Vergiye Tabi Olan Arızı Kazançlar

Gelir Vergisi Kanununun 82'nci maddesinde yer alan arızı kazançların bir kısmı, yukarıda bahsedilen 24.000 TL'lik istisna uygulamasının dışında kalmaktadır. İstisnaya girmeyen arızı kazançların yıllık gelir vergisi beyannamesinde diğer kazanç ve irat olarak beyan edilmesi gerekmektedir. İstisna uygulanmayan arızı kazançları ise aşağıdaki gibidir.

-Henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar,

-İhale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar,

-Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil),

-Dar mükellefiyete tabi olanların 45'inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

Dar mükelleflerin diğer kazanç ve irat elde etmeleri halinde ise (Gelir Vergisi Kanununun 45'inci maddesinde yazılı ulaştırma işlerini arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar da dahil) durum biraz farklıdır. Eğer dar mükelleflerin kazançları sadece diğer kazanç ve iratlardan oluşuyorsa söz konusu mükellefler yıllık beyanname vermek zorunda değildir. Elde edilen diğer kazanç ve iratlar, Gelir Vergisi Kanununun 101'inci maddesi gereğince münferit beyanname ile beyan edilir.

3. Arızı Kazanç İstisnasından Yaralanabilecek Kazançlar

- Arızı olarak ticari işlemlerin gerçekleştirilmesinden veya bu nitelikte muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar;

- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetiyle serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen hasılat;

- Gayrimenkullerin boşaltılması veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştamallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayana veya yeni kiracıya devrinden doğan kazançlar dahil);

-Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat;

toplamının 24.000 TL'lik kısmı gelir vergisinden müstesnadır. Söz konusu istisna tutarını geçen bir tutarın bulunması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekecektir. Ayrıca yukarıda bahsedilen arızı kazançlardaki hasılat deyimini, alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilen menfaatleri ifade etmektedir.

4. Arızı Kazanç İstisnasından Yararlanmayacak Kazançlar

- Henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar,
- İhale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar,
- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil),

Arızı Kazançların Beyanına İlişkin Örnek

Adnan Bey, bir banka şubesinin üst katında mesken olarak kiraladığı bir dairede ikamet etmektedir. Banka; şubesini genişletmek amacıyla Adnan Bey'in ikamet ettiği daireyi 50.000 TL'ye tahliye etmesi yönünde teklifte bulunmuştur. Adnan Bey, banka ile anlaşarak ikamet ettiği daireyi 2016'da tahliye etmiştir.

2016 takvim yılında başka bir geliri bulunmayan Adnan Bey'in gelir vergisi matrahı ve yıllık gelir vergisi beyannamesi aşağıdaki gibi düzenlenmelidir.

Gayrisafi Kazanç	50.000 TL
Arızı Kazanç İstisna	24.000 TL
Vergiye Tabi Kazanç	26.000 TL

13. VERGİ TEVKİFATI

Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde vergi tevkifatının kimler tarafından ve hangi ödemeler üzerinden yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan kanun maddesinde sayılanlar; madde kapsamına giren nakden veya mahsuben yapılan ödemelerden, istihkak sahiplerine (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya mahsuben yaptıkları ödemeler (Bu ödemeler 94'üncü maddede 15 bent halinde sayılmıştır) sırasında, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar. Hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri, istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

I. TEVKİFAT YAPMAK ZORUNDA OLANLAR

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- İş ortaklıkları,

- Ticaret şirketleri,
- Sair kurumlar,
- Dernekler ve vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Kooperatifler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilânço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, tevkifat yapmak zorundadırlar.
- Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);
- Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre,
- 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden,(%17)
- Diğerlerinden, (%20)
- 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden % 20,
- Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden, (%20)
- 42'nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden (% 3)
- Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait diplomatik statüsü bulunmayan gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden %20,
- Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden % 20,
- Başbayiler hariç olmak üzere, 14/03/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarına ilişkin olarak; bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve şans oyunlarının oynatılmasına aracılık edenlere, diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden (%15)
- 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşarak

tüketicieye satanlara bu faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden. (%20)

- Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,
- Çiftçilerden satın alınan ziraî mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden,
- Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için (%1)

-(i) alt bendi dışında kalanlar için (% 2)

-Diğer ziraî mahsuller için,

-Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için (%2),

-(i) alt bendi dışında kalanlar için (% 4),

-Ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,

-Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için (%2),

-Diğer hizmetler için (%4),

-Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için, (%0)

-PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedeli üzerinden, (%20)

-Esnaf muafılığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden,

-9'uncu maddenin birinci fıkrasının (6) ve (8) numaralı bentlerinde yer alan emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden %2

-Hurda mal alımları için % 2,

-Diğer mal alımları için % 5,

-d) Diğer hizmet alımları (a, b ve c alt bentleri hariç olmak üzere mal ve hizmet bedelinin ayrılamaması hali de bu kapsamdadır) için % 10,"

BEYAN EDİLECEK GELİRLER	HİÇ BİR ŞEKİLDE BEYAN EDİLMEMEYEN GELİRLER
Gerçek Usulde Vergilendirilen Ticari Kazançlar	Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Zirai Kazançlar
Basit Usulde Vergilendirilen Ticari Kazançlar	Tek İşverenden Alınan ve Tevkif Suretiyle Vergilendirilen Ücretler
Gerçek Usulde Vergilendirilen Zirai Kazançlar	Diğer Ücretler
Serbest Meslek Kazançları	Emekli ve Yardım Sandıkları İle Emeklilik ve Sigorta Şirketleri Tarafından Yapılan Ödemeler (GVK 75/15, 16)
İstisna Haddini Aşan ve/veya Tevkif Suretiyle Vergilendirilmemiş Kazanç ve İratlar	Kazanç ve İratların İstisna Hadleri İçinde Kalan Kısımları

Tablo 7: Beyan Edilecek ve Edilmeyecek Gelirler

14. ZARARLARIN KÂRLARA TAKAS VE MAHSUBU

Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından ortaya çıkan zararlar **(80'inci maddede yazılı olan 'diğer kazanç ve iratlardan' doğanlar hariç)** diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir.(GVK Md. 88/1)

-Mahsup sonucunda kapatılamayan zarar, takip eden yılların gelirinden indirilir.(GVK Md. 88/2)

-Arka arkaya 5 yıl içinde mahsup edilmeyen zarar sonraki yıllarda indirilemez.(GVK Md. 88/2)

-Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğanlar hariç sermayede meydana gelen eksilmeler mahsup edilecek zarar olarak kabul edilmez.(GVK Md. 88/3)

Gelirin yıllık beyannameye toplanması ve beyan edilmesi sırasında gelir kaynaklarının bir kısmından oluşan zarar diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edilir. İlgili dönemde mahsup edilemeyen zarar, sonraki 5 yıl içinde elde edilen kazançlardan mahsup edilir. Takip eden yıllarda zarar ortaya çıkması halinde mahsup daha önceki yıllardan başlanılarak uygulanır. Ancak gelir elde edilmesi halinde mahsup gerçekleştirilmezse ilk yıldan başlayarak mahsup hakkı ortadan kalkar.

Diğer kazanç ve iratlar, sadece getirisi olduğu zaman dikkate alınmakta, bu faaliyetlerden zarar ortaya çıkması halinde ise meydana gelen zararın mahsubuna imkân bulunmamaktadır. Bunu diğer kazanç ve iratların süreklilik arz etmemesine bağlamak mümkündür. Diğer kazanç ve iratlardan olan zararın diğer gelir unsurlarından elde edilecek kazanç ve iratlardan mahsup edilemeyeceği konusunda herhangi bir açıklama yoktur. Tartışmalı olan konu diğer kazanç ve iratlardan oluşan zararın, diğer kazanç ve irat kapsamına giren başka bir kazanç veya irattan mahsup edilip edilemeyeceğidir.

Açık bir düzenleme olmamakla birlikte diğer kazanç ve iratlara konu işlemlerin birinden doğan zararın diğerinden doğan kâra mahsubu da mümkün değildir. Örneğin; menkul kıymet alım satımından zarar eden bir şahsın bu zararını, arızı serbest meslek faaliyetinden elde ettiği gelire mahsup etmesi mümkün değildir. Ancak değer artış kazancı kapsamında menkul kıymet alım satımlarında birden fazla işlem bulunması durumunda sadece bu kapsamdaki işlemler sebebi ile oluşan zararların, diğer menkul kıymet alım satımından oluşan kârlardan mahsup edilmesi mümkündür.

Bu durumun uygulamada tereddüt yaratması üzerine Gelir İdaresi Başkanlığınca 21.01.2003 tarihli Basın Bülteni yayımlanmıştır. Söz konusu basın bülteninde; 1 yıl içinde birden fazla menkul kıymet alım satım işlemi yapılması halinde bu işlemlerden elde edilen kar veya zarar tutarlarının birlikte değerlendirileceği, dolayısıyla işlemin aynı yıl içinde yapılması koşuluyla bir işlem nedeniyle doğan zararın diğer işlemler dolayısıyla elde edilen kârdan mahsup edilmesinin mümkün bulunduğu açıklanmıştır.

Yurt Dışı Faaliyetlerden Doğan Zararların Yurt İçi Gelirlerden Mahsubu
1. Mükellefin tam mükellefiyetinin bulunması,
2. Zararın yurt dışı faaliyetinden doğması,
3. Faaliyette bulunulan ülkede beyan edilen vergi matrahının her yıl o ülkede denetim yetkisi verilen kuruluşlarca raporlanması,
4. Her yıl bu raporların aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,
5. Raporların ekindeki beyanname, bilanço ve kâr zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili makamca onaylanması,
6. Mahsup edilecek yurt dışı zararın, ait olduğu kazancın Türkiye'de Gelir Vergisinden istisna olmaması,
7. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı zorunludur.
Yurt dışı zararlarını, Türkiye'de beyan ettikleri kazançlarından indirmek isteyen mükelleflerin yurt dışı faaliyet sonuçlarını her yıl yukarıdaki esaslara göre tevsik etmeleri şarttır. Faaliyette bulunduğu yabancı ülkede doğan vergi matrahını, herhangi bir yıl yukarıdaki esaslara göre tevsik etmeyen mükelleflerin yurt dışı zararlarının, Türkiye'de beyan edilen kazançtan indirilmesi mümkün değildir.

Tablo 8: Yurt Dışı Faaliyetlerden Doğan Zararların Yurt İçi Gelirlerden Mahsubu

Örnek 1:

Tam mükellef İlker Bey'in Türkiye'deki ticari faaliyetinin yanı sıra aynı zamanda İtalya'da da ticari faaliyeti bulunmaktadır. İlker Bey'in yurt dışındaki ticari faaliyeti Türkiye'de gelir vergisinden istisna olmayıp söz konusu ticari faaliyet sonuçları yıllar itibariyle aşağıdaki gibidir. İtalya'da denetim kuruluşları tarafından İlker Bey'in beyan ettiği vergi matrahları her yıl denetim yetkisi bulunan kurumlar tarafından

Tablo 9: Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirimler

I. SİGORTA PRİMİ VE BİREYSEL EMEKLİLİK KATKI PAYI

Yıllık beyannamede matrahın tespitinde dikkate alınacak sigorta primleri;

- Mükellefin kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile
- Ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinden oluşur.

İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, beyan edilen gelirin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır.

II. BAĞ-KUR PRİMLERİ (110 NOLU GVK GENEL TEBLİĞ)

1- Bağ-Kur giriş keseneği ve sigorta primlerinin Gelir Vergisi Kanununun 89/1. maddesine paralel olarak, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun belgelendirilmesi şartıyla, mükellefler tarafından ticari kazançları dolayısıyla verilecek yıllık beyannamede bildirilen gelirden indirilmesi;

2- Adi komandit şirketlerin komanditer ortakları ile limited şirket ortakları hakkında da yukarıdaki esaslar dairesinde işlem yapılması;

3- Bağ-Kur Kanununun kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanununun 68/8. maddesine dayanarak hasılatlarından emekli aidatı veya sosyal sigorta primi indirmemiş olmaları şartıyla, anılan kanun gereğince ödedikleri Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini gider yazmaları gerekmekte ise de, yukarıda belirtilenler karşısında bu kimselerin de, Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde gösterdikleri gelirden indirmeleri gerekmektedir¹⁰⁹.

III. SAĞLIK VE EĞİTİM HARCAMALARINDA İNDİRİM

Günümüzde oldukça yaygınlaşan özel sağlık ve özel eğitim kurumları toplumdaki birçok kesime seslenmekte ve okul çağında çocuğu olan birçok ebeveyn tarafından da özel eğitim kurumları, özel eğitim kurumlarına ait kreş, bakımevleri veya dershaneleri, yurtları, pansiyonları tercih edilmekte veya sağlık ile ilgili işlemleri için özel hastaneleri tercih etmektedirler. Mükellefler tarafından yapılan bu harcamalar aynı zamanda toplumsal olarak da eğitim ve sağlık düzeyini etkilediğinden, sosyal devlet ilkelerinin bir sonucu olarak da bu yükün tamamını mükelleflerin sırtına yüklemek

¹⁰⁹ 110 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

yerine devlet tarafından paylaşılması amacıyla 193 sayılı GVK'da birtakım düzenlemeler yapılmıştır¹¹⁰.

Bunlar aşağıdaki gibidir:

-Yapılan sağlık ve eğitim harcamaları toplamının beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması gerekmektedir.

-Yapılan sağlık ve eğitim harcamaları mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait olması gerekmektedir.

- Sağlık ve eğitim harcamaları Türkiye'de yapılmış olmalıdır.

-Eğitim ve sağlık harcamaları, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinden alınan belgelerle tevsik edilmelidir.

IV. ENGELLİLİK İNDİRİMİ UYGULAMASI

1- Basit usulde vergilendirilen engelliler(GVK 89/3. Md.)

2- Serbest meslek faaliyetinde bulunan engelliler ile bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı(GVK 89/3. Md.)

3- Engelli hizmet erbabı (GVK 31. Md.) ile bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı (GVK 89/3. Md.)

V. GENEL OLARAK İNDİRİM KONUSU YAPILABİLECEK BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.

1. Bağış ve Yardım;

-Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ile kamu yararına çalışan derneklere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılmalıdır.

-Bağış ve yardım makbuz karşılığında yapılmış olmalıdır.

-Bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı o yıla ait beyan edilecek gelirin % 5'ini aşarsa fazlası indirim konusu yapılamaz. İndirim konusu yapılacak tutar beyan edilen gelirin % 5'i ile sınırlıdır. Söz konusu oran kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'dur.

-Bağış ve yardımın indirilebilmesi için mutlak suretle beyan edilen bir gelirin bulunması gerekir.

¹¹⁰ Merve Hayriye KILIÇ, "GVK'nun 89. Maddesi Kapsamında Eğitim ve Sağlık Harcamalarının Yıllık Beyanname Veren Mükellefler Tarafından İndirim Olarak Kullanılması", *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl 25, Sayı 209, Şubat 2017, s.104.

2. Okul, Sağlık Tesisi, Öğrenci Yurdu, Çocuk Yuvası, Yetiştirme Yurdu, Huzur Evi, Bakım ve Rehabilitasyon Merkezi İçin Yapılan Bağış ve Yardımlarda İndirim

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan

- sağlık tesisi,
- okul ve
- yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile
- yetiştirme yurdu,
- çocuk yuvası,
- huzurevi,
- bakım ve rehabilitasyon merkezi ile
- Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve
- Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve
- Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşa edilmesi için bu kuruluşlara yapılan her türlü yardımlar ve bağışlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerinin devamı için yapılan her türlü ayni ve nakdi bağış ve yardımların tamamı.

3. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar

Günümüzde bireyler hem yoksulluk gibi sosyal sorunların çözümüne katkı sağlamak hem de bu tür sosyal sorumluluk projelerinin sağladığı vergisel avantajlardan yararlanmak amacıyla birbirinden farklı özellikte çeşitli adlar altında bağışlarda bulunmaktadır. Bu bağışlardan birisi de gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara yapılan bağışlardır¹¹¹. 1960'lı yılların sonuna doğru Amerika Birleşik Devletleri'nde gündeme gelen ve birçok ülkede ekonomik nedenler başta olmak üzere birçok nedenden ötürü yeterli besin kaynaklarına ulaşamayan insanların, özellikle de çocukların ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla faaliyet gösteren gıda bankacılığı kurumu, Türkiye'de 2004 yılının başlarında uygulamaya girmiştir¹¹².

Bağış yapan mükelleflerin bağış yaptıkları tutarı hem gider yazıp safi kazançtan indirmeleri hem de aynı tutarı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile bildirilen gelirden

¹¹¹ Ahmet AYANOĞLU, "Gıda Bankacılığına İlişkin Uygulama Esasları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 36, Sayı 427, Mart 2017, s.111.

¹¹² Nuraydın TOPÇU, Abdülkadir KAYA, "Gıda Bankacılığı ve Muhasebesi", *Atatürk Üni. İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 24, Sayı 3, 2010, s. 257.

indirmelerinin mümkünatı yoktur. Bir başka söyleyişle mükellef tarafından yapılan bağışa ilişkin olarak kanuni defterlere bir gider kaydı yapılmışsa söz konusu bağış tutarının ayrıyeten yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilmesine izin verilmemektedir. Beyannamelerinde zarar beyan eden mükelleflerin bağış ve yardımları indirmeleri mümkün değildir. Gerek zarar beyanı sebebiyle gerek gelirin yetersiz olması sebebiyle indirilemeyen bağış ve yardımların takip eden yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak sonraki dönemlere devredilmesi de mümkün olmamaktadır¹¹³.

Gıda Bankacılığı Kapsamındaki Bağış ve Yardımlarda Aranılan Şartlar
Gıda, giyecek, yakacak ve temizlik maddeleri bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekir.
İhtiyacı bulunanlara doğrudan doğruya veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak bağışlar bu kapsamda değerlendirilmez.
Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekir.
Yapılacak bağışlar şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılmalıdır.
Ticari işletmeye dahil malların (gıda maddelerinin) bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi uyarınca gider kaydedilir.
Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli (KDV dahil) Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin yardımlara ve bağışlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

Tablo 10: Gıda Bankacılığı Kapsamındaki Bağış ve Yardımlarda Aranılan Şartlar

4. Tabiat ve Kültür Varlıklarının Korunması İle Sanatsal ve Kültürel Faaliyetlerin Desteklenmesi İçin Yapılan Yardımlar ve

¹¹³ Metin EREN, “Fakirlere Yardım Etmek Maksadıyla Kurulan Gıda Bankacılığının Vergisel Boyutu ve Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 112, Temmuz-Ağustos 2012, s. 242-243.

Bağışlar

5. Sponsorluk Harcamaları

Çağımızda sponsorluk ve reklam harcamaları firmaların en önemli pazarlama araçlarından bir tanesidir. Gelir ve kurumlar vergisi açısından yapılan harcamaların reklam veya sponsorluk harcaması olması çeşitli sonuçlar doğurmaktadır¹¹⁴. Sponsorluk herhangi bir faaliyet için bir organizasyonca bu faaliyete kanalize edilen kaynakların karşılanmasıdır. Bir başka deyişle sponsorluk, firma amaçlarına yönelik topluma hitap etmek üzere kitle iletişim araçlarına yapılan yatırımlardır¹¹⁵. Reklam ise, mal/hizmetlerin veya maddi olmayan varlıkların topluma duyurulması amacıyla belli bir ücret karşılığında piyasaya sunulmasıdır¹¹⁶. Sponsorluk harcamaları işletmeler tarafından kısmen veya tamamen reklamsal amaçlarla gerçekleştirilen harcamalar olarak anılsa da birbirinden farklı özellikler arz etmektedirler. Bunlar¹¹⁷;

-Reklamın asıl amacı bir mal veya hizmetin tanıtımını sağlayarak söz konusu malın/hizmetin satışını artırması, toplumun mal/hizmet hakkında doğrudan doğruya bilgi sahibi olması amaçlanırken sponsorlukta reklama alışkın hale gelmiş toplum üzerinde bir etki bırakılmak istenilmektedir.

-Sponsorluk harcamaları ticari kazancın idame ettirilmesi ile ilgili olmayan, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup bu açıdan ticari kazancın idame ettirilmesi ile doğrudan alakalı olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir. Sponsorluk harcamasının sosyal amacı reklam harcamasının önünde gelmektedir.

-Sponsorluk; sosyal sorumluluk anlayışı ile yürütülebileceği gibi münhasıran ticari anlayışla da yürütülebilmektedir. Bu amaçların faydası çok daha uzun yıllara etki etmektedir.

-Sponsorluk; reklam harcamalarından “öncelikleri” açısından farklıdır. Sponsorluk harcamalarında bir tanıtımdan çok firmanın uzun vadeli kurumsal kimliğinin ve gelecekteki kurumsal imajının oluşturulması söz konusudur.

-Sponsorluk harcamalarında kâr amacı güdülmezken, reklam harcamasında kâr elde etme amacı vardır.

-Sponsorluk harcamasına ait maliyetler, reklam harcamaları ile karşılaştırıldığında daha düşük düzeydedir.

¹¹⁴Nevzat ŞENSES, “Sponsorluk ve Reklam Harcamasının Vergisel Sonuçları ve Muhasebeleştirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 426, Şubat 2017, s. 65.

¹¹⁵Hakkı SAYAN, “Sponsorluk ile Reklam Faaliyeti Arasındaki Fark ve Sponsorluk Harcamalarının Vergisel Sonuçları”, *Vergi dünyası Dergisi*, Ekim 2009, Sayı 338.

¹¹⁶Salih ÖZEL, “Reklam ve Sponsorluk Kavramları ve Vergi İlişkisi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Ocak 2011, S. 85.

¹¹⁷Birgül DİKMEN, “Sponsorluk Harcamaları ve Reklam Harcamaları Olarak Nitelendirilebilir mi?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Eylül 2010, S. 349.

6. Araştırma ve Geliştirme Harcamaları (Ar-Ge İndirimi 89/9 ile 5746 Sayılı Kanuna göre)

7. Bakanlar Kurulunca veya Başbakanlıkça başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan nakdî ve ayni bağışlar (11.09.2014'ten önceki dönemler için Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan ayni veya nakdi bağışların tamamı.)

8. İktisadi işletmeleri hariç; Türkiye Yeşilay Cemiyetine ve Türkiye Kızılay Derneğine Yapılan Nakdi Bağış veya Yardımlar (89/4 hükmüne göre ayni bağış ve yardımların % 5'i)

9. Girişim Sermayesi Fonu

10. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi (GVK Geçici Md. 82)

11. Türkiye'den yurtdışında yerleşik kişi ve/veya kurumlara verilen hizmetlerden sağlanan kazançların % 50'si (GVK Md. 89/13)

12. Korumalı İşyeri İndirimi

13. EXPO 2016 Antalya Ajansına Yapılan Her Türlü Nakdî ve Ayni Bağış ve Yardımlar (GVK Geçici Md. 83)

16. YILLIK BEYANNAMEDE HESAPLANAN GELİR VERGİSİNDEN MAHSUP EDİLEBİLECEK VERGİLER

- Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergiler

- Kesinti Yolu İle Ödenen Vergiler

a) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Kesilen Vergiler

b) Serbest Meslek Kazançlarında Tevkif Yoluyla Kesilen Vergiler

c) Menkul Sermaye İratları Üzerinden Tevkif Suretiyle Ödenen Vergiler

d) Zirai Kazançta Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler

e) Diğer Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler

- Geçici Vergi

Yıllık beyanname de hesaplanan gelir vergisinden mahsup imkanı tanınan vergilere aşağıda yer verildiği üzere yıllık gelir vergisi beyannamesinin Vergi Bildirimi başlıklı Tablo-3 bölümünde sırasıyla mahsup edilebilecek vergiler yabancı

memleketlerde ödenen vergiler, kesinti yolu ile ödenen vergiler ödenmiş olmaları kaydıyla geçici vergiler olarak yer almaktadır.

17. YABANCI MEMLEKETLERDE ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısımdan indirilir. Mahsup imkânı Türkiye'de tarh olunan gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı ile sınırlıdır. Yurt dışında ödenen verginin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısımdan fazla olması halinde aradaki fark dikkate alınmaz. Mahsubun yapılabilmesi için;

1. Yabancı ülkede ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması,

2. Yabancı ülkede vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk konsoloslukları ve elçilikleri, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı durumdaki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi şarttır.

Yabancı ülkede ödenen verginin makbuzları veya bu durumu belgelendirecek vesikalar taksit zamanına kadar gelmemiş olursa, yabancı ülkede elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden vergi kısmı bir yıl süre ile ertelenir. Aranılan vesikalar bir yıl içinde vergi dairesine ibraz edildiği takdirde vergi tenzil edilir. Süre geçtikten sonra erteleme hükmü kalkar ve vesikalar ibraz edilse bile dikkate alınmaz. Vergi Usul Kanununda yazılı mücbir sebeplere ait hükümler saklıdır.

Dönem İçinde Ödenen Vergilerin Mahsubuna Ait Örnek

Tam mükellef Ömür Bey 2016 takvim yılında Türkiye'de 200.000 TL ticari kazanç elde etmiştir. 2016 takvim yılı geçici vergi dönemlerinde verilen geçici vergi beyannameleri ile tahakkuk eden 30.000 TL geçici verginin 25.000 TL'lik kısmı Ömür Bey tarafından ödenmiştir. Ayrıca Ömür Bey, 2016 takvim yılında Türkiye'de kesinti yoluyla 2.000 TL vergi ödemiştir.

Ömür Bey, ticari faaliyeti ile ilişkisi bulunmayan nakdi sermayesi ile İsviçre'de yerleşik bir bankada vadeli mevduat hesabı açtırmıştır. Söz konusu vadeli mevduat hesabından 2016 takvim yılında brüt 25.000 TL faiz elde etmiştir. İsviçre'de yerleşik banka mevduat faizi üzerinden 10.000 TL gelir vergisi niteliğindeki şahsi vergi kesintisi yapmıştır.

Ömür Bey'in 2016 takvim yılı gelir vergisi beyannamesi üzerinde mahsup imkânı bulunan vergi tutarını hesaplayarak yıllık gelir vergisi beyannamesinin vergi bildirim kısmı aşağıdaki şekilde düzenlenir. Ömür Bey'in 2016 takvim yılı gelir vergisi beyannamesi üzerinde mahsup imkânı bulunan vergilere ilişkin olarak aşağıdaki hesaplama yapılacaktır.

Yapılan incelemeler sonucunda geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'unu aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, % 10 yanılma payının beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120'nci maddesinin sözü edilen dördüncü fıkrası ile mükelleflerin hesap hataları sonucu yanılma halini düzenlemiştir.

% 10 Yanılma Payı Hesaplanacak Haller:

- 1- Geçici vergi beyannamesi verilmesi
- 2- Geçici vergi beyannamesi verilmekle birlikte verilen beyannamede matrah beyan edilmemesi

% 10 Yanılma Payı Hesaplanmayacak Haller:

- 1- Geçici vergi beyannamesi verilmemesi

Not: Geçici vergi beyannamelerinde dönem içerisinde elde edilen kâr veya zarar kümülatif olarak beyan edilir.

Tam mükellef Bay Nurettin gerçek usulde ticari faaliyet ile iştigal etmektedir. Bay Nurettin'in 2016 takvim yılı hesap ve işlemleri üzerinde vergi incelemesi yapılmıştır. İnceleme sonucunda;

1- Bay Nurettin'in Şubat/2016 döneminde 20.000 TL tutarında belgesiz satışının olduğu tespit edilmiştir. Bay Nurettin'in 2016 takvim yılında I. dönem geçici vergi beyanname bilgileri aşağıdaki gibidir.

	Ocak-Mart Dönemi
Ticari Kazanç (Kar/Zarar)	80.000
Geçici Vergi Matrahı	80.000
Hesaplanan Geçici Vergi	12.000
Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi	0
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi	12.000
Mahsup Edilecek Geçici Vergi Tutarı Toplamı	0
Ödenecek Geçici Vergi	12.000

Çözüm

	Ocak-Mart Dönemi
(1) Beyan Edilen Matrah	80.000
(2) Bulunan Matrah Farkı	20.000
(3) Beyanı Gereken Geçici Vergi Matrahı	100.000
(4) Beyan Edilmesi Gereken Geçici Vergi Matrahının %10'u (yanılma payı)	10.000

(5) %10 Yanılma Payı Dikkate Alındığında Üzerinden Geçici Vergi Hesaplanacak Matrah	90.000
(6) %10 Yanılma Payı Dikkate Alındığında Hesaplanması Gereken Geçici Vergi	13.500
(7) Beyan Edilen Geçici Vergi	12.000
(8) Üzerinden Vergi Ziyatı Cezası Kesilecek ve Gecikme Faizi Hesaplanacak Geçici Vergi	1.500

18. GELİRİN TOPLANMASI¹¹⁸

Gelir Vergisi Kanununca gerçek kişi tam mükellefler ve gerçek kişi dar mükellefler tarafından elde edilen gelirler kanunda aksi bir hüküm yer almadıkça Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Beyan esasına dayanan gelir vergisinde, gelire ait unsurların ayrı ayrı vergilendirilmesi yerine tek başlıkta toplanması ve yıllık beyanname ile beyan edilmesi esası benimsenmiştir. Gelir vergisinin beyanında, gelirler toplanarak beyan edilecek gelir miktarına ulaşılmakta ve gerekli kanuni indirimler yapıldıktan sonra vergiye tabi matrah belirlenmektedir. Genel olarak verginin toplanması ve beyanı ilkesinin aksine bazı şartlarda bazı kazanç ve iratlar beyan dışında bırakılmıştır¹¹⁹.

I. TAM MÜKELLEF GERÇEK KİŞİLERDE

BEYAN EDİLECEK GELİRLER	HİÇ BİR ŞEKİLDE BEYAN EDİLMEMEYEN GELİRLER
Gerçek Usulde Vergilendirilen Ticari Kazançlar	Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Zirai Kazançlar
Basit Usulde Vergilendirilen Ticari Kazançlar	Tek İşverenden Alınan ve Tevkif Suretiyle Vergilendirilen Ücretler
Gerçek Usulde Vergilendirilen Zirai Kazançlar	Diğer Ücretler
Serbest Meslek Kazançları	Emekli ve Yardım Sandıkları İle Emeklilik ve Sigorta Şirketleri Tarafından Yapılan Ödemeler (GVK

¹¹⁸ Onur GÖK, *Gelir Vergisi Matrahının Tespiti ve Beyanı-Açıklama ve Örneklerle*, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları 2. Baskı, Ankara.

¹¹⁹ İmdat TÜRKAY, "Gelirin Toplanması ve Beyanı İle Toplama Yapılmayan Haller", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 36, Sayı 427, Mart 2017, s. 85.

	75/15,16)
İstisna Haddini Aşan ve/veya Tevkif Suretiyle Vergilendirilmemiş Kazanç ve İratlar (86/1-d'deki beyan sınırını aşmayan MSİ ve GMSİ'ler hariç)	Kazanç ve İratların İstisna Hadleri İçinde Kalan Kısımları
Tevkifata Tabi Olmayan Ücretler	

Tablo 11: Tam Mükellef Gerçek Kişilerde Beyan Edilecek Ve Edilmeyecek Gelirler

Gelirin toplanması ve beyanına ilişkin açıklamaların yer aldığı 11/02/2004 tarih ve GVK-16/2004-8/Gelirin Toplanması ve Beyanı-1 Sirküleri ile gayrimenkul sermaye iratlarının beyanında konut kira geliri ile vergi kesintisine tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının birlikte elde edilmesi halinde, 30.000 TL'lik haddin hesabında konut kira geliri için istisna tutarı düşüldükten sonra kalan tutar ile kesintiye tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının brüt tutarının toplamı dikkate alınacağı belirtilmiştir¹²⁰.

II. DAR MÜKELLEF GERÇEK KİŞİLERDE

BEYAN EDİLECEK GELİRLER	YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMEMEYEN GELİRLER (Tevkif yoluyla vergilendirilmiş kazançlarda)
Ticari Kazançlar	Ücretler
Gerçek Usulde Vergilendirilen Zirai Kazançlar	Serbest Meslek Kazançları
Tevkifata Tabi Tutulmamış Gayrimenkul Sermaye İratları	Menkul Sermaye İratları
	Gayrimenkul Sermaye İratları
	Diğer Kazanç ve İratlar

Tablo 12: Dar Mükellef Gerçek Kişilerde Beyan Edilecek Ve Edilmeyecek Gelirler

-Tek işverenden alınan ve tevkif yoluyla vergilendirilmiş olan ücretler, tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir. Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde ücretlerin toplanması sırasında birinci işverenden alınan ücret dikkate

¹²⁰ 16 Seri Nolu Gelir Vergisi Kanunu Sirküleri.

alınmayacak (toplama dahil edilmeyecek), bulunan tutarın beyan sınırını aşması halinde ilk işverenden alınan da dahil olmak üzere tamamı beyan edilecektir.

Elde edilen gelirin kesintiye tabi tutulmuş birden fazla işverenden alınan ücret, menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı olması halinde ücret gelirleri ayrı değerlendirilecektir. Birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı beyan sınırını aşıyorsa birinci işverenden alınan ücret de dahil olmak üzere ücret gelirleri ve diğer tüm gelirler beyan edilecektir.

-Birinci işveren ücretinin hangisi olacağı mükellefçe serbestçe belirlenebilecektir.

-Vergi kesintisine tabi tutulmuş menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmemesi için vergiye tabi gelirin beyan sınırı olan 30.000 TL'den aşağı olması gerekmektedir. Bulunan tutarın beyan sınırı olan 30.000 TL'yi aşmaması halinde vergi kesintisine tabi tutulmuş menkul sermaye iratları ile gayrimenkul sermaye iratları verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir. Ters durumda ise beyan edilecektir.

Örnek:

Mükellef Bayan Selin aşağıda belirtildiği şekilde 2016 yılında üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmekte olup ücretlerin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunmaktadır.

Birinci işverenden alınan ücret	30.000-TL
İkinci işverenden alınan ücret	18.000-TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	20.000-TL

Birinci işverenden alınan ücret toplama dâhil edilmeyecek olup ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretler toplamı (18.000-TL + 20.000-TL =) 38.000-TL, 2016 yılı için geçerli 30.000-TL'lik beyan sınırını aştığı için 68.000-TL ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.

Örnek:

Serbest meslek erbabı Bay Cevat 2016 yılında serbest meslek kazancı yanında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri ile yine tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri bulunmaktadır.

-Serbest meslek kazancı	28.000 TL
-Birinci işverenden alınan ücret	28.000 TL
-İkinci işverenden alınan ücret	11.000 TL
-İşyeri kira geliri (Brüt)	10.000 TL

Serbest meslek kazancı nedeniyle her halükarda beyanname verilecektir. Birinci işverenden alınan hariç, ikinci işverenden alınan ücret geliri ise 30.000-TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir. Serbest meslek kazancı ve işyeri kira geliri tutarının toplamı 30.000-TL'lik beyan sınırını aştığından işyeri kira geliri beyannameye dahil edilecektir.

19. ZARARLARIN KÂRLARA TAKAS VE MAHSUBU

Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80'inci maddede yazılı olan diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir.(GVK Md. 88/1)

-Mahsup neticesinde kapatılamayan zarar, takip eden yılların gelirinden indirilir.(GVK Md. 88/2)

-Arka arkaya 5 yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi sonraki yıllarda indirilemez.(GVK Md. 88/2)

-Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğanlar hariç sermayede meydana gelen eksilmeler mahsup edilecek zarar olarak kabul edilmez.(GVK Md. 88/3)

Gelirin yıllık beyannameye toplanması ve beyan edilmesi sırasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zarar diğer kaynakların kazanç ve iratlardan mahsup edilir. İlgili dönemde mahsup edilemeyen zarar sonraki yıllardan mahsup edilir. Mahsup için 5 yıllık süre öngörülmüştür. Ancak gelir elde edilmesi halinde mahsup gerçekleştirilmez ise ilk yıldan başlayarak mahsup hakkı ortadan kalkar. Müteakip yıllarda zarar ortaya çıkması durumunda mahsup daha önceki yıllardan başlanılarak gerçekleştirilir. Diğer kazanç ve iratların kendi içinde (aynı kaynaktan elde edilen kazançların birbiri ile) zarar mahsup edilmesine bir engel yoktur. Ücretler için zaten zarar durumu söz konusu değildir.

Zarar mahsubu için;

1-Tam mükellefiyetin olması,

2-Zararın yurt dışı faaliyetinden doğması,

3-Faaliyette bulunulan ülkede beyan edilen vergi matrahının her yıl denetime yetkililer tarafından raporlanması,

4-Her yıl bu raporların aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,

5-Raporların ekindeki beyanname, bilanço ve kâr zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili makamca onaylanması,

6-Mahsup edilecek yurt dışı zararın ait olduğu kazancın Türkiye'de gelir vergisinden istisna olmaması,

7-Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı zorunludur.

8-Yurt dışı zararlarını Türkiye'de beyan ettikleri kazançlarından indirmek isteyen mükelleflerin yurt dışı faaliyet sonuçlarını her yıl yukarıdaki esaslara göre tevsik etmeleri şarttır. Faaliyette bulunduğu yabancı ülkede doğan vergi matrahını herhangi bir yıl yukarıdaki esaslara göre tevsik etmeyen mükelleflerin yurt dışı zararlarının Türkiye'de beyan edilen kazançtan indirilmesi mümkün değildir.

Mevcut düzenleme uyarınca; gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilmemektedir.

20. YILLIK BEYANNAMEDE VERGİNİN HESAPLANMASI

Gelir vergisine tabi gelirler, Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinde yer alan artan oranlı tarifede yer alan oranlara göre vergilendirilir. Buna göre Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinde yer alan 2016 ve 2017 yılları gelirlerine uygulanacak vergi nispeti aşağıda yer almaktadır.

<u>2018 Takvim Yılı</u>	
14.800 Türk Lirasına kadar	%15
34.000 Türk Lirasının 14.800-TL'si için 2.220 -TL, fazlası	%20
80.000 Türk Lirasının 34.000-TL'si için 6.060-TL (Ücret gelirlerinde 120.000-TL'nin 34.000-TL'si için 6.060-TL), fazlası	%27
80.000 Türk Lirasından fazlasının 80.000-TL'si için 18.480-TL (Ücret gelirlerinde 120.000-TL'den fazlasının 120.000-TL'si için 29.280-TL), fazlası	%35
<u>2017 Takvim Yılı</u>	
13.000 Türk Lirasına kadar	%15
30.000 Türk Lirasının 13.000-TL'si için 1.950-TL, fazlası	%20
70.000 Türk Lirasının 30.000-TL'si için 5.350-TL (Ücret gelirlerinde 110.000-TL'nin 30.000-TL'si için 5.350-TL), fazlası	%27

70.000 Türk Lirasından fazlasının 70.000-TL'si için 16.150-TL (Ücret gelirlerinde 110.000-TL'den fazlasının 110.000-TL'si için 26.950-TL), fazlası	%35
--	------------

Tablo 13: 2017 ve 2018 Yıllarına Ait Gelir Vergisi Tarifesi

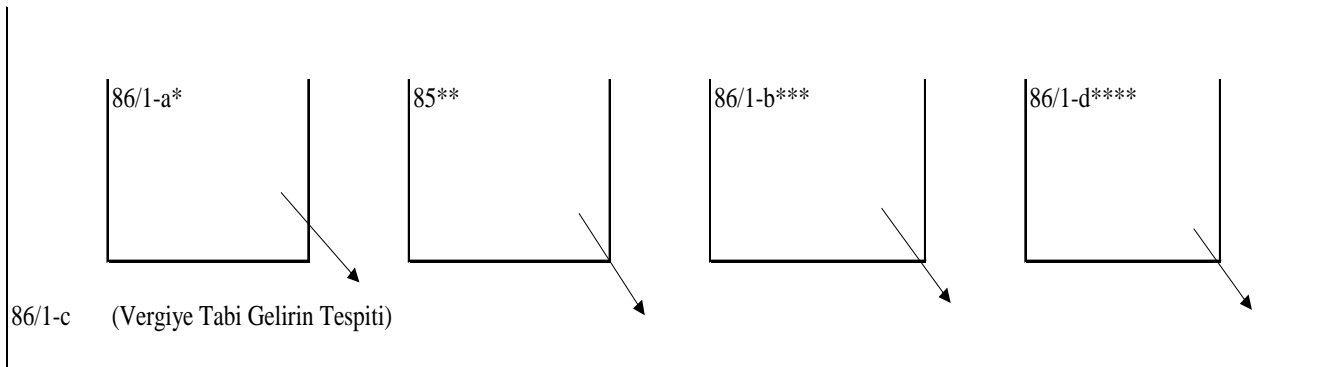
2016 takvim yılına ilişkin olup yıllık gelir vergisi beyannamesinde 60.000-TL'yi aşacak şekilde ücretle birlikte diğer gelirlerin de beyan edilmesi durumunda 69.000-TL'yi aşan tutarın ücret gelirine isabet eden kısmına daha düşük vergi oranının uygulanması gerekmektedir. Ücret geliri nedeniyle eksik hesaplanması gereken vergi tutarı aşağıda gösterilen şekilde hesaplanabilecektir:

Beyannameye dâhil edilen tüm gelirlerin toplamından oluşan "Vergiye Tabi Gelir (Matrah)" üzerinden tarifinin ücret dışındaki gelirler için geçerli olan vergi oranları esas alınarak gelir vergisi hesaplanacak, beyannameye dâhil edilen ücret gelirinin, beyan edilen toplam gelir içindeki oranı bulunarak bu oranın toplam vergiye tabi gelirin (matrah) 69.000-TL'yi aşan kısmına uygulanması sonucunda ulaşılabilecek tutara %8 oranının uygulanması suretiyle beyan edilen ücret geliri dolayısıyla toplam vergiden indirilecek gelir vergisi tutarı hesaplanacaktır.

-Beyan Edilen Ücret Dolayısıyla Toplam Vergiden İndirilecek Gelir Vergisi = [(Beyan Edilen Toplam Matrah - 69.000) x Ücretin Beyan Edilen Toplam Gelir İçindeki Oranı x (% 8)]

Ücret geliri dolayısıyla eksik hesaplanması gereken vergi tutarının, beyanamedeki tüm gelirlerin toplamından oluşan matrah üzerinden hesaplanan vergi tutarından düşülmesi suretiyle beyanamede gösterilecek "hesaplanan gelir vergisi" tutarı bulunmuş olacaktır.

Yukarıda açıklanan "hesaplanan gelir vergisi" tutarının tespitine ilişkin yöntemin dışında doğru sonucu verecek başka hesaplama şekillerinin de kullanılması mümkündür.



Şekil 1: Gelirin Toplanması İlişkin Şema

*İstisnadan kalan kısım aşağıya dökülecektir.

** Kazanç veya zarar ne olursa olsun aşağıya dökülecektir. Ancak **vergiye tabi gelirin tespiti** ifadesi beyannameye dâhil edilecek kazanç veya iradı ifade eder. Bu nedenle DAK zararı buraya dâhil edilmemelidir.

*** 30.000 sınırı aşılsa tüm ücretler aşağıya dökülecektir. Bu sınırın tespitinde vergiye tabi olan gelir esas alınacaktır.

**** 1.580 sınırı aşılsa tüm GMSİ ve MSİ aşağıya dökülecektir.

86/1-b hesabında esas alınacak ücret:

Vergi tevkifatına esas olan tutar (63. md. giderleri düşülmüş hali) esas alınarak 30.000 sınırını geçip geçmediği tespit edilecektir. Ayrıca bu sınıra bakarken hem tevkifatlı hem de tevkifatsız ücretler madde metninde ayrıma gitmediği için bir arada değerlendirilecektir. Aynı olarak verilen ücretlerde vergi tevkifatına esas tutar olarak KDV dâhil fiyat kabul edilecektir.

ÖR: Ticari Zarar: -15.000 1. işverenden alınan ücret: 20.000 2. işverenden alınan ücret 20.000 3. işverenden alınan ücret 20.000 bu durumda ücret gelirleri 86/1-c göre beyan edilmez. (Ücretler 86/1-b hükmünden çıkmıştır.)

86/1-c hesabına dâhil edilecek ve edilmeyecekler;

İstisna hariç gider düşülmemiş haller toplama dâhil edilir.

Beyan edilirse ücretin gayrisafi tutarı dikkate alınacaktır.

Yatırım indirimi düşülmüş ticari kazanç dikkate alınır.

GVK 18 kapsamında olan SMK hesaba dâhil edilmez.

Geçici 67 kapsamında olan kazançlar dâhil edilmez.

Geçici 62 kapsamında olan kazancın 1/9'u dâhil edilmiş tutarın yarısı dâhil edilir.

Geçici 62 kapsamında 1999 öncesi döneme ait kazancın dağıtımından elde edilen kâr payları dâhil edilmez.

76 Mülga 2 (38,19) indirim oranından arda kalan kısım dâhil edilir. (İstisna gibi düşünülecek.)

DAK zararları dâhil edilmez.

Tevkif edilmiş zirai kazanç dâhil edilmez.

GVK 64. maddeye göre diğer ücretlilerin elde etmiş olduğu gelirler dâhil edilmez.

86/1-d hesabında esas alınacak GMSİ:

1.580 sınırının tespitinde GMSİ gayrisafi olarak dikkate alınacaktır.

21. madde kapsamında 110.000 TL'nin tespitinde dâhil edilecekler ve edilmeyecekler

MSİ, GMSİ, Ücret (Gayrisafi olarak) ve DAK

Aynı ücretlerde brüte iblağ etme yoktur. Çünkü aynı ücretlerde SGK tevkifatı yoktur.

İstisna ve gider düşülmemiş hali dâhil edilir.

Arızı SMK (DAK) dâhil edilir.

Verginin konusuna girmeyen kazançlar dâhil edilmez.

Geçici 67 kapsamında olan kazançlar dâhil edilir.

Geçici 62 kapsamında olan kazancın 1/9'u dâhil edilmiş tutarın tamamı dahil edilir.

Geçici 62 kapsamında 1999 öncesi döneme ait kazancın dağıtımından elde edilen kâr payları dâhil edilir.

76 Mülga 2 (38,19) indirim oranı düşülmemiş hali ile dâhil edilir.

DAK zararları dâhil edilmez.

GVK 64. maddeye göre diğer ücretlilerin elde etmiş olduğu gelirler dâhil edilir.

-Maddelerdeki sınırlar (1.580, 30.000) beyan edilmeme sınırlarıdır. Bu nedenle 1.581 olursa 86/1-d kazançları beyan edilir.

Örnek:

Tam mükellef Bayan Hande'nin 2016 yılında elde ettiği kazançlar aşağıdaki gibidir;

- 1. İşverenden brüt ücret (Yurt dışındaki mükelleften tevkifatsız) : 5.000 TL
- Serbest Meslek Kazancı : 1.000 TL
- İşyeri Kira Geliri (net) : 20.000 TL
- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen (dövizde endeksli)
Devlet Tahvili faiz gelirleri : 1.000 TL

Not: Götürü gider usulü tercih edilmiştir.

Bayan Hande' nin Gelir Vergisi Matrahını hesaplayalım.

Cevap:

-GVK 85. md ve 95. md. göre yurtdışından elde ettiği 5.000 TL ücret geliri beyan edilecektir.

-SMK: GVK 85. md. gereğince 1.000 TL beyan edilecektir.

-İşyeri kira geliri $20.000/0,80=25.000$ TL brüt tutar GVK 16 nolu sirkü ve GVK 86/1-c göre vergiye tabi gelir toplamı $25.000+5.000+1.000+1.000: 32.000$ TL > 30.000 TL olduğundan dolayı işyeri kira geliri beyan edilecektir. Götürü gider düşüldüğünde $25.000 \times 3/4: 18.750$ TL olacaktır.

-Devlet tahvili faiz geliri de dövizde endeksli olduğundan dolayı indirim oranı uygulanmaz ve söz konusu tutar beyan edilen diğer gelirler ile birlikte 86/1-c'de yer alan beyan sınırı olan 30.000 TL'lik sınırı aştığından dolayı beyan edilecektir.

Matrah: $(5.000 + 1.000 + 18.750 + 1.000) = 25.750$ TL olacaktır.

Örnek:

Bayan Ayla'nın 2016 takvim yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

- **Ticari kazanç** : **40.000 TL**
- **Diğer kazanç ve iratlar (zarar)** : **(-)10.000 TL**

Gelir Vergisi Kanununun 85'inci maddesine göre ticari kazanç nedeniyle her halükarda beyanname verilecektir. Diğer kazanç ve iratlardan doğan zararın GVK'nın 88'inci maddesi uyarınca diğer gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan mahsubu mümkün olmadığından Bayan Ayla, 40.000 TL'lik ticari kazancının tamamını beyan edecektir.

Örnek:

- Bay Yasin'in 2016 takvim yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.
- **2013 yılında ihraç edilen Devlet Tahvili Faiz Geliri** : **10.000 TL**
- **Alacak faizi** : **1.300 TL**
- **Ticari zarar** : **(-)15.000 TL**

Bay Yasin, GVK'nın 85'inci maddesine göre ticari kazanç nedeniyle zarar olsa dahi yıllık gelir vergisi beyanamesi verecektir. 2013 yılında ihraç edilen Devlet tahvili faiz geliri tutarı, GVK'nın geçici 67'nci maddesi gereği tutarı ne olursa olsun beyannameye dahil edilmeyecek olup diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde verilen beyannameye dahil edilmeyecektir. Alacak faizinin verilecek gelir vergisi beyanamesine dahil edilip edilmeyeceği, GVK'nın 86/1-d maddesinde yer alan 1.580 TL beyan sınırı ile kıyaslanarak tespit edilecektir. Bay Yasin'in elde ettiği alacak faizi bu sınırın altında kaldığından söz konusu alacak faizi verilecek gelir vergisi beyanamesine dahil edilmeyecektir. Bay Yasin, 2016 takvim yılında vereceği gelir vergisi beyanamesi ile 15.000 TL ticari zarar beyan edecek ve gelecek yıla devreden zarar tutarı 15.000 TL olacaktır.

Örnek:

Tam mükellef Bay Mücahit'in 2016 takvim yılında elde ettiği gelirler ile yaptığı bazı harcamalara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Basit Usulde Elde Edilen Ticari Kazanç	5.000 TL
Alacak Faizi	2.000 TL
Mevduat Faizi (Brüt: Vergi tevkifatına esas tutar)	17.000 TL
Senet Iskonto Ettirilmesi Karşılığında Alınan Bedel	5.000 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı (Mesken)	13.400 TL

Gayrimenkul Sermaye İradı (İşyeri (Brüt: Vergi tevkifatına esas tutar))	18.000 TL
Z A.Ş'nin 1996 Hesap Dönemi Kurum Kazancından Elde Edilen Kar Payı (Brüt: Vergi tevkifatına esas tutar)	20.000 TL
Tam Mükellef Özel Finans Kurumunca Kar veya Zarara Katılma Karşılığı Ödenen Kar Payı (Brüt: Vergi tevkifatına esas tutar)	10.000 TL
Eşinin Özel Hastanede Yapılan Estetik Ameliyat İçin Yapılan Ödeme (89 uncu maddede sayılan şartların gerçekleştiği kabul edilecektir)	5.000 TL
Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Bir Derneğe Yapılan Bağış (Bağış ile ilgili bütün şartların gerçekleştiği kabul edilmiştir.)	4.000 TL

Yukarıdaki verilere göre Bay Mücahit'in beyan etmesi gereken gelir vergisi tutarını hesaplayarak gelir vergisi beyannamesi aşağıdaki gibi düzenlenmelidir. (GMSİ'nin beyan edilmesi durumunda götürü gider usulü tercih edilecektir.)

Beyan Maddesi	Kazanç Türü	Tutar	Beyan Edilecek mi?	Beyan Edilecek Tutar
85	Basit Usulde Elde Edilen Ticari Kazanç	5.000	Evet	5.000
86/1-c	Gayrimenkul Sermaye İradı (İşyeri-Brüt) Götürü Gider Sonrası GMSİ : 13.500 (=18.000x(1-0,25))	18.000	Evet	13.500
86/1-d	Alacak Faizi	2.000	Evet	2.000
86/1-d	Senet İskonto Ettirilmesi Karşılığında Alınan Bedel	5.000	Evet	5.000
86/1-d	Gayrimenkul Sermaye İradı (Mesken) Götürü Gider Sonrası GMSİ : 10.050 (=13.400x(1-0,25))	13.400	Evet	10.050
Geçici 62	Z A.Ş'nin 1996 Hesap Dönemi Kurum Kazancından Elde Edilen Kar Payı (Brüt)	20.000	Hayır	0
Geçici 67	Mevduat Faizi (Brüt)	17.000	Hayır	0
Geçici 67	Tam Mükellef Özel Finans Kurumunca Kar veya Zarara Katılma Karşılığı Ödenen Kar Payı (Brüt)	10.000	Hayır	0
		Toplam		35.550

89/6	Gıda Bankacılığı Bağı			-4.000
	Gelir Vergisi Matrahı			31.550
	Hesaplanan Gelir Vergisi			6.078,50

Her ne kadar 89. maddenin 2. fıkrasındaki şartlar gerçekleşse de Bay Mücahit'in eşinin özel hastanede yapılan estetik ameliyat için yapılan ödeme beyanname üzerinde indirim konusu yapılmayacaktır.

Örnek:

Dar mükellef Bay Shelby'nin 2016 takvim yılında elde ettiği gelir ve iratların TL karşılıkları aşağıdaki gibidir.	
- Türkiye'deki işyeri aracılığı ile elde edilen ticari kazanç	250.000 TL
- KKTC'de bulunan zirai işletmeden elde edilen zirai kazanç	50.000 TL
- Malta'da kain bankadan elde edilen mevduat faizi (Brüt: Vergi tevkifatına esas tutar)	350.000 TL
- Türkiye'de mukim işverenin Belçika'daki faaliyetleri kapsamında Belçika'da ifa ettiği hizmetler karşılığı Türkiye'den ödenen ücret geliri (Brüt: Vergi tevkifatına esas tutar)	90.000 TL
- Barselona'da kain turizm şirketinin yönetim kurulu üyeliği nedeniyle elde edilen huzur hakkı (Brüt: Vergi tevkifatına esas tutar)	13.000 TL
Fransız Edebiyat Tarihi isimli kitabının telif hakkının Türkiye'de kain A Yayıncılık A.Ş.'ne satışından elde edilen telif hakkı kazancı (Brüt: Vergi tevkifatına esas tutar)	10.000 TL
İstanbul Beşiktaş'ta sahibi olduğu konutunu mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen gayrimenkul	43.000 TL

sermaye iradı	
Beşiktaş Belediyesi Kadın Basketbol Takımına sponsorluk harcaması	7.000 TL
Yukarıdaki verilere göre Bay Shelby'nin beyan edilmesi gereken gelir vergisi tutarını hesaplayarak gelir vergisi beyannamesi aşağıdaki gibi düzenlenmelidir. (GMSİ'nin beyan edilmesi durumunda götürü gider usulü tercih edilecektir. Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ihmal edilecektir.)	

TÜRKİYE'DE ELDE EDİLEN GELİR VE İRATLAR				
Beyan Maddesi	Kazanç Türü	Tutar	Beyan Edilecek mi?	Beyan Edilecek Tutar
85	- Ticari Kazanç	250.000	Evet	250.000
85	- Gayrimenkul Sermaye İradı	43.000	Evet	32.250 (=43.000 x (1-0,25))
86/2	- Ücret	90.000	Hayır	-
86/2	- Serbest Meslek Kazancı (telif hakkı)* (* GVK md. 18 kapsamında istisna)	10.000	Hayır	-
Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi İle Beyan Edilecek Gelir Toplamı				282.250
Beşiktaş Belediyesi Kadın Basketbol Takımına sponsorluk harcaması				7.000
Gelir Vergisi Matrahı				275.250
Hesaplanan Gelir Vergisi				89.097,50

TÜRKİYE'DE ELDE EDİLMEYEN GELİR VE İRATLAR	
Kazanç Türü	Tutar
- KKTC'de bulunan zirai işletmeden elde edilen zirai kazanç	50.000
- Malta'da kain bankadan elde edilen mevduat faizi (brüt)	350.000

- Barselona'da kain turizm Şirketinin yönetim kurulu yeliĐi nedeniyle elde edilen huzur hakkı (brüt)	13.000
--	--------

21.SONUÇ

Gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesi ve beyanına yönelik bu çalıŐmada 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan yedi gelir unsuru olan ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratların topluca veya ayrı ayrı beyan edilmesi ve vergilendirilmesi hususları açıklanmaya çalıŐılmıŐtır. Mükellefiyet esaslarına göre değerlendirilen bu kazançlara ister vergi oranları uygulanarak ister tevkifat usulü cari olarak vergilendirme yoluna gidilmektedir. Yukarıdaki bölümlerde detaylarıyla aıklanığı üzere gelir vergisi mükelleflerinin beyanlarını daha net ve bilinçli olarak hesaplamalarına imkan sağlamak üzere örneklendirmeler ve açıklamalara yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve İlgili Diğer Yasal Düzenlemeler.

AKALIN Güneri, Türkiye’de Ekonomi – Politik Kriz ve Piyasa Ekonomisine Geçiş, Akçağ Yayınları, Ankara, 2002, s. 215.

ALTAY Asuman, “Kamu Malları ve Vergileme” Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 255.

AKIL Mustafa, CANPOLAT Erdal, Menkul Sermaye İratları ve Borsa Kazançlarının Vergilendirilmesi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Vakfı, İstanbul 2001.

AKIN Emre, “Vergi Tekniği ve Mütalaat”, Baki Kulu Yayınevi, 2016, İstanbul, s. 189.

AKYOL Öznur, *Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Matrahın Tespiti: Türkiye Uygulaması*, 2009 (Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir 2009. s. 4.

ARMAĞAN Ramazan, İÇMEN Murat, Gelişmiş Ülke Örnekleri Bağlamında Gelir Vergisi Uygulamaları ve Vergi Adaleti İlişkisi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 218, Kasım 2017, s. 9.

ARSLAN Erdoğan, Gelir Vergisinde Serbest Meslek Faaliyeti, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 37, Sayı 433, Eylül 2017, s. 49.

ATABEY Tuncel, Gelir Vergisi Rehberi, 7. Baskı, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2011.

ATABEY Tuncel, Gelir Vergisi Kanunu Slaytları.

ATAR Yavuz, Türk Anayasa Hukuku, 2. Bası, Mimoza Yayınları, Konya 2002, s. 4.

ATEŞ Leyla, Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.

AYANOĞLU Ahmet, Gıda Bankacılığına İlişkin Uygulama Esasları, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 36, Sayı 427, Mart 2017, s.111.

BAHAR Cevdet Okan, Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2015.

BATIREL Ömer Faruk, Vergi Rekabet Endeksi ve Türkiye, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 2017, Sayı 425.

Beyanname Düzenleme Kılavuzu (GVK), HUD, 2014, s. 1.

BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2008.

BİNTUĞ Aytek, İşletme Yönetimi, San Matbaası, Ankara, 1980, s. 5-6.

CEYHAN Alaattin, TİK Cevdet, Zirai Kazançların Vergilendirilmesi, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, s.78, Kasım, İstanbul 2014.

ÇİMRİN Tamer, ÇİMRİN Ayşe Nur, Gayrimenkul Sermaye İradı Mükelleflerinin Hasılat Elde Edilmeyen Yıllardaki Giderlerinin İndirimi, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 36, Sayı 430, Haziran 2017, s. 29.

DİKMEN Birgül, Sponsorluk Harcamaları ve Reklam Harcamaları Olarak Nitelendirilebilir mi?, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2010, S. 349.

Dünya Engellilik Raporu-2011, 2011, s. 10.

ELÇİ Eren, Türkiye’de Futbolcuların Vergilendirilmesi Hususu ve Uluslararası Karşılaştırması, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 37, Sayı 435, Kasım 2017, s. 48.

EREN Metin, Fakirlere Yardım Etmek Maksadıyla Kurulan Gıda Bankacılığının Vergisel Boyutu ve Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 112, Temmuz-Ağustos 2012, s. 242-243.

Gelir Vergisi İç Genelgeleri, Muktezalari ve Özelgeleri.

Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 27.07.2016 tarih ve 84098128-120.04.01[65-2015-7]-377 sayılı muktezası.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Kanunu Geçici 67. Madde Uygulaması İle İlgili Olarak Gerçek Kişilere Yönelik Vergi Rehberi, Şubat 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi, Şubat 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi, Şubat 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, Şubat 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, Şubat 2017, s. 9.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Engelliler İçin Vergi Rehberi, 2016, s. 5.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Menkul Sermaye İradı Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberi, Şubat 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Kira Geliri Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberi, Şubat 2016.

GÜLÇİÇEK Bayram, Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu Uygulaması ve Özellikli Hususlar, Vergi Raporu Dergisi, Mart 2014. Sayı 174, s.229-245.

GÜNEŞ Gülseren, Verginin Yasallığı İlkesi,12 Levha Yayınları, Beşiktaş 2011.

GÜNDÜZ Necmettin, Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Beyanı, Vergi Raporu Dergisi, Mart 2014. Sayı 174, s.125-151.

GÖK Onur, Gelir Vergisi Matrahının Tespiti ve Beyanı-Açıklama ve Örneklerle, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları 2. Baskı, Ankara.

GÖK Onur, Tam Mükellef Gerçek Kişiler Tarafından Elde Edilen Menkul Sermaye İratlarının Beyanı, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 222, Mart 2018,s. 87.

GÖZLER Kemal, Anayasa Hukukuna Giriş, 3. Bası, Ekin Kitabevi, Bursa 2003, s. 13.

İLİK Yiğit, Ücret Gelirlerinin Tespiti ve Vergilendirilmesine Kısa Bir Bakış, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 217, Ekim 2017, s. 57.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.08.2013 tarih ve 84098128-120[70-2012-3]-521 sayılı muktezası.

KANETİ Selim, Vergi Hukuku, 2.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

KAPANİ Münci, Kamu Hürriyetleri, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 1993, s. 109-110.

KILIÇ Merve Hayriye, GVK'nun 89. Maddesi Kapsamında Eğitim ve Sağlık Harcamalarının Yıllık Beyanname Veren Mükellefler Tarafından İndirim Olarak Kullanılması, Vergi Raporu Dergisi, Yıl 25, Sayı 209, Şubat 2017, s.104.

LEVEY, Marc M./ WRAPPE, Steven C., Transfer Pricing: Rules, Compliance and Controversy, CCH, Chicago 2007.

OKTAR, S. Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2010.

ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, 9.B, Turhan Kitabevi, Ankara, Eylül 2001.

ÖZ N. Semih, Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006.

ÖZBALCI Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1998.

ÖZBUDUN Ergun, Türk Anayasa Hukuku, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2002, s. 25.

ÖZEL Salih, Reklam ve Sponsorluk Kavramları ve Vergi İlişkisi, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ocak 2011, s. 85.

SAYAN Hakkı, Sponsorluk ile Reklam Faaliyeti Arasındaki Fark ve Sponsorluk Harcamalarının Vergisel Sonuçları, Vergi dünyası Dergisi, Ekim 2009, Sayı 338.

ŞENSES Nevzat, Sponsorluk ve Reklam Harcamasının Vergisel Sonuçları ve Muhasebeleştirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 426, Şubat 2017, s. 65.

ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet, GERÇEK Adnan, Türk Vergi Sistemi, Ekin Yayınevi, 2016, s. 71.

Temel Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Şubat 2017 Ankara.

TOPÇU Nuraydın, KAYA Abdülkadir, Gıda Bankacılığı ve Muhasebesi, Atatürk Üni. İktisadi İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 24, Sayı 3, 2010, s. 257.

TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep, Türk Vergi Sistemi, Kanyılmaz Matbaacılık, 2012, s. 91.

TÜRK İsmail, Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, 9. Baskı, 2011 Ankara, s. 111.

UÇAN Raşit ve GÜNER Ümit, Değer Artış Kazancı Kapsamında Gayrimenkullerin Maliyet Bedelinin Tespitinde Kredi Faizlerinin Durumu, E-yaklaşım Dergisi, Şubat 2015. Sayı 266.

Vergi Dünyası Dergisi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mart 2017, “2016 Takvim Yılı Gelir Vergisi Beyanı Eki”

Vergi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara Ağustos 2014.

YALÇIN Hüseyin, Ücretlerin Vergilendirilmesi, Kılavuz Yayınları, Ekim 1998, İstanbul.

YAYMAN Derya, ÇİMAT Ali, Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Sakat ve Özürlülere Yönelik Vergisel Ayrıcalıklar, Gazi Üni. Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVI, Yıl 2012, s. 317.

YILDIZ Ertuğrul, ŞENYÜZ Abdussamet, BENLİ Kadir, Menkul Sermaye İratlarında İstisna Kapsamında Yapılan Tevkifatın Mahsubu ve İadesi, Vergi Raporu Dergisi Eylül 2015, Ankara.

İnternet Kaynakları:

www.tdk.gov.tr

Tebliğler:

16 Seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu Sirküleri

110 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

147 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

194 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

196 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

210 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

219 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

221 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

222 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

232 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

265 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

268 Sıra Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

283 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

289 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği